

## إطار مقترح لإهلاك الأصول الثابتة، بطريقة نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)

### بصفته بديلاً لطريقة القسط الثابت، لغايات ضريبة الدخل في فلسطين "دراسة تحليلية"

جميل حسن النجار

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة-فلسطين

Jamnajjar10@hotmail.com

#### ملخص

تعدّ السياسة الضريبية إحدى أهم الأدوات والعوامل المحددة لحجم الاستثمار، والمؤثرة فيه، فالسياسة الضريبية تلعب دوراً بارزاً في تشجيع الاستثمار، وتحفيز النمو الاقتصادي، وتحقيق الأهداف الكلية للاقتصاد.

وتعدّ الحوافز الضريبية إحدى أدوات السياسة الضريبية، التي تستخدم بهدف توجيه الاستثمارات داخل الدولة، ومن أهم أدوات الحوافز الضريبية هو نظام إهلاك الأصول الثابتة، المعتمد ضريبياً، والمسموح للمكلفين بتطبيقه داخل الدولة.

وتهدف هذه الدراسة إلى اقتراح نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بوصفه بديلاً لطريقة القسط الثابت، لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي، لتحديد حقيقة مشكلة الدراسة، وعلى المنهج التحليلي (الوصفي الوثائقي) القائم على أسلوب الدراسات الوثائقية، وذلك لجمع معلومات وحقائق وأفكار ورؤى، من خلال الأدبيات المنشورة حول موضوع الدراسة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها: أن تطبيق منشآت الأعمال في فلسطين لنموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، سيعمل على تحفيز الاستثمارات الرأسمالية وزيادتها بهدف الاستفادة من مزايا الوفر الضريبي، وأن تطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية على المدى القصير، ولكن ستزداد الإيرادات الضريبية على المدى البعيد.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات، منها: أن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) يتطلب إصدار قرار من مجلس الوزراء الفلسطيني، ويتسبب من وزير المالية؛ لتعديل التعليمات الصادرة عام 2005م، والخاصة بإهلاك الأصول الثابتة، لتتضمن تلك التعليمات السماح بتطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، لغايات ضريبة الدخل في فلسطين. ومنها أن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل، يستدعي تطوير التقنيات والأنظمة وأساليب العمل الفنية لدى الدوائر الضريبية في فلسطين، وهذا يتطلب وجود نظام ضريبي متكامل الأركان على مستوى دوائر ضريبة الدخل كافة، وذلك لضمان التطبيق الأمثل للنموذج المقترح.

الكلمات الدالة: إهلاك الأصول الثابتة، نظام استرداد التكلفة المعجل ACRS، الحوافز الضريبية.

## المقدمة

لكي يكون هناك مناخ استثماري جيد في دولة ما، فلا بد من أن توجد جملة سياسات وأدوات تؤثر - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة - في القرارات الاستثمارية، وهذا يتوقف على عدة مقومات، منها: إحداث تغيير في القوانين والأنظمة ذات الطابع الاقتصادي، ولا شك أن القانون الضريبي والأنظمة المنبثقة منه في مقدمة تلك القوانين التي تراعي أية دولة دراستها بشكل مستمر، وادخال التعديلات التي من شأنها أن تحفز الاستثمارات.

وتسعى السياسة الضريبية - عادة - إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية: الهدف الأول تمويلي، تسعى الدولة - من خلاله - إلى تحقيق موارد مالية لتمويل الأعباء العامة. والهدف الثاني اقتصادي، بهدف تشجيع الاستثمارات، والإسهام في تحقيق التنمية الاقتصادية. والهدف الثالث اجتماعي، لتحقيق العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع.

وتعدّ السياسة الضريبية إحدى الأدوات الهامة للسياسة المالية داخل الدولة، وتسعى الدولة - من خلال سياساتها الضريبية - إلى إيجاد حلول فعالة لبعض المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم الإسهام في تحقيق حالة من النمو الاقتصادي، وتحقيق الاستدامة المالية للجزينة المالية. ومن أهم المشاكل التي تحاول الدولة - من خلال سياساتها الضريبية - إيجاد حلول فعالة لها، هي التباطؤ الاقتصادي، وتراجع حجم الاستثمارات، وما يترتب عليه من تداعيات اقتصادية.

وتستعمل غالبية الدول أسلوب الحوافز الضريبية، الذي تحاول - من خلاله - التأثير في السلوك الاستثماري، واستقطاب الاستثمارات الأجنبية، وتحفيز الاستثمارات المحلية، وتوجيهها للقطاعات التي تحتاج تنمية واستنهاضاً، فالحوافز الضريبية تعد سياسة تستخدم لتحفيز الأشخاص؛ لاتباع سلوك معين، أو نشاط محدد، يساعد على تحقيق أهداف الدولة، كما تعمل الحوافز الضريبية على استنزاف جزء من الإيرادات الضريبية في السنوات الأولى لإقرارها، ولكن إذا ما استغلت تلك الحوافز بشكل فعال، فسوف تؤثر إيجاباً في الإيرادات الضريبية على المدى البعيد، وذلك بسبب تأثيرها الإيجابي في القاعدة الضريبية والإيرادات الخاضعة للضريبة.

وتتعدد أنواع الحوافز الضريبية وتصنيفاتها، التي يمكن أن يتم إقرارها ضمن القانون الضريبي للدولة، ليتم توجيه الدولة تلك الحوافز، وتسخيرها؛ لتحقيق أهداف اقتصادية، وإعادة هيكلة القطاعات الاقتصادية، وإسهامها في الناتج الإجمالي المحلي داخل الدولة. ومن أهم تلك الحوافز الضريبية هو نظام الإهلاك المعجل للأصول الثابتة، الذي يتيح زيادة أقساط الإهلاك للأصول الثابتة، في السنوات الأولى؛ للاستحواذ عليها. ويترتب على ذلك تحقيق وفر ضريبي للمكلفين، يتمثل في

تأجيل دفع الضريبة إلى سنوات لاحقة، ما يدفع منشآت الأعمال إلى زيادة الاستثمارات الرأسمالية، ومواكبة استحداث أصولها الثابتة، وبالتالي زيادة إنتاجية لدى تلك المنشآت.

### مشكلة الدراسة

ما من شك في أن عملية الإصلاح الضريبي قد بدأت منذ عدة سنوات في فلسطين، وذلك يمكن رصده من خلال رزمة الإصلاحات الضريبية والاقتصادية، التي تم تنفيذها خلال السنوات العشر الماضية، حيث تم إقرار قرار قانون ضريبة الدخل رقم (8) لعام 2011، وقد عدل هذا القرار بقانون في العام 2013، والعام 2015م، إلا أنه لم يتغير الكثير في مجال التحصيل الضريبي، فبالرغم من زيادة الإيرادات الضريبية ضمن هيكل الإيرادات العامة في فلسطين، فإن نسبة ضريبة الدخل لا تزال متدنية، فهي لم تتجاوز ما نسبته 8% من إجمالي الإيرادات الضريبية، خلال العشر السنوات الماضية (النجار، 2019)، وهذا مؤشر على ضعف القاعدة الإنتاجية للاقتصاد الفلسطيني، وهو ما يفسر - أيضاً - العجز المتواصل والمتنامي في الميزان التجاري الفلسطيني، والسبب في ذلك يعود - أساساً - إلى غياب استراتيجية اقتصادية تنموية، تعزز الإنتاجية أكثر من الاستهلاك.

وقد أجريت عديد من الدراسات التي تتادي بضرورة إحداث تغيير في طرق إهلاك الأصول الثابتة، والتوجه أكثر نحو طريقة الإهلاك المعجل، بهدف تعزيز المستثمرين للاستثمارات الرأسمالية م وتحفيزها. ومنها ما نادى بضرورة استحداث طرق إهلاك لغايات ضريبة الدخل فقط. (Ackermann, et al., 2016)، وقد أشارت دراسة (Jakson et al. 2009) إلى أن طريقة الإهلاك المتسارع تؤثر - وبشكل جوهري - في الاستثمارات الرأسمالية أكثر من طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة.

ونظراً لأهمية نظام إهلاك الأصول الثابتة، بوصفه أحد أهم الحوافز الضريبية، فقد هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج لتطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بوصفه بديلاً لطريقة القسط الثابت لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.

من هنا يجب إعادة النظر في سياسة الإصلاح الضريبي، وسياسة إقرار الحوافز الضريبية، لتبني على أسس تنموية واستراتيجية، تعزز الاستثمار في فلسطين، ومن ثم تؤدي إلى زيادة القاعدة الإنتاجية للاقتصاد الفلسطيني، وبالتالي زيادة إيرادات ضريبة الدخل على المدى البعيد.

وتهدف هذه الدراسة - أيضاً - إلى اقتراح نموذج لإهلاك الأصول الثابتة، بطريقة نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بوصفه بديلاً لطريقة القسط الثابت لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، والذي يشكل إحدى أدوات الحوافز الضريبية، التي يتوقع لها أن تعزز الاستثمارات الرأسمالية داخل منشآت الأعمال في فلسطين.

وبالتالي تحاول الدراسة الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. ما المقصود بنظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) وما هي آلية تطبيقه؟
2. ما مدى إمكانية تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.؟
3. ما هي الآثار المتوقعة لتطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.؟

### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إلقاء الضوء على نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) المقترح لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.
2. توضيح طريقة تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.
3. بيان الآثار المتوقعة لتطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.
4. تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات ذات العلاقة بتطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بهدف ضمان فعالية التطبيق.

## أهمية الدراسة

## الأهمية العلمية

من المعروف أن الحوافز الضريبية ذات تأثير هام في السلوك الاستثماري لمنشآت الأعمال، وذلك عند توجه أية دولة لتعزيز السلوك الاستثماري، وعليه، فتتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من كونها تحاول تقديم أنموذج جديد، بوصفه أحد نماذج الحوافز الضريبية، وهو نموذج استرداد التكلفة المعجل (ACRS) وهو خاص بإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، ويعدّ خطوة هامة على طريق الإصلاح الضريبي الشامل في فلسطين.

## الأهمية التطبيقية:

تتبع أهمية الدراسة التطبيقية من محاولتها تقديم مقترح أنموذج جديد لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين بدلاً من طريقة القسط الثابت المتبعة حالياً، وبالتالي، فيتوقع أن يؤثر تطبيق هذا الأنموذج المقترح في حجم الاستثمارات الرأسمالية داخل منشآت الأعمال، وذلك من خلال استفادة تلك المنشآت من تطبيق هذا الأنموذج الذي يتيح لها زيادة أقساط الإهلاك في السنوات الأولى لعمر الأصل، وبالتالي محاولة زيادة الاستثمارات الرأسمالية، والاهتمام أكثر بتحديث الآلات والمعدات، وبالتالي زيادة الإنتاجية.

ومن جانب آخر فيتوقع لهذا الأنموذج أن يؤثر إيجاباً في الخزينة العامة في فلسطين، ولكن على المدى البعيد، وذلك من خلال التأثير الإيجابي المتوقع لهذا الأنموذج في القاعدة الضريبية في فلسطين، والتي قد تمثل خطوة هامة من خطوات الإصلاح الضريبي في فلسطين، لتساعد - في النهاية - في إعادة هيكلة الإيرادات الضريبية، ليتم تعزيز إيرادات ضريبة الدخل ضمن هيكل الإيرادات الضريبية، كما يمكن لنتائج هذه الدراسة وتوصياتها، أن تستفيد منها الإدارة الضريبية في فلسطين.

## منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على غير منهج لإتمامها، فقد اعتمدت على المنهج الاستنباطي؛ لتحديد حقيقة مشكلة الدراسة. وعلى المنهج التحليلي (الوصفي الوثائقي) القائم على أسلوب الدراسات الوثائقية، وذلك لجمع معلومات وحقائق وأفكار ورؤى من خلال الأدبيات المنشورة حول موضوع الدراسة، والمرتبطة بتطبيق طريقة الإهلاك المعجل للأصول الثابتة، بصفتها

إحدى الحوافز الضريبية الهادفة للتأثير في القرارات الاستثمارية، ومن ثم تحقيق مزايا اقتصادية سواء للمكلف أو على مستوى الدولة، وفي النهاية استنتاج الحقائق والمسلمات، واستخلاص التعليمات والدلالات ذات العلاقة.

وبهدف القدرة على تطوير مقترح، يشكل إطاراً لإهلاك الأصول الثابتة، بطريقة نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، فقد تم الاعتماد على نتائج بعض الدراسات التي أكدت وجود تأثير للإهلاك المعجل والحوافز الضريبية على الاستثمارات الرأسمالية، وذلك بزيادة قيمة قسط الإهلاك، وتقليل فترة استرداد تكلفة الأصل الثابت ( Ackermann, et al., 2016)؛ ( Schneider and Eichfelder 2014)، وقد اعتمدت الدراسة منهجية طبقتهها دراسات كل من ( Kranz, and Worrell, 2001)؛ ( Akinnuli and Ojo, 2018) مع إجراء بعض التعديلات ذات العلاقة بفترة استرداد الأصول الثابتة، حيث تقوم المنهجية على تطوير ثلاثة نماذج بالنسبة لطريقة احتساب قسط الإهلاك السنوي، وهي كالتالي:

- القسط المتناقص ضعف الثابت؛ أي بنسبة 200% على أساس رصيد متناقص. (وتستخدم للأصول التي تستمر فترة استردادها 4 سنوات، و5 سنوات، و8 سنوات و10 سنوات).
- القسط المتناقص بنسبة 150% على أساس رصيد متناقص. (وتستخدم للأصول التي تستمر فترة استردادها 12 سنة، و15 سنة، و20 سنة).
- القسط الثابت. (وتستخدم للأصول التي تستمر فترة استردادها 25 سنة، و30 سنة و50 سنة).

والصيغة العامة لنموذج احتساب قسط الإهلاك وفقاً لاسترداد التكلفة المعجل ACRS كالتالي:

$$ACRSDEP2 = (BV) (2 * 1/n) AB \dots \dots \dots (1)$$

$$ACRSDEP1.5 = (BV) (1.5 * 1/n) DB \dots \dots \dots (2)$$

$$ACRSDPsl: = (FCn - SV) / N \dots \dots \dots (3)$$

$$BV = FCn - AcDp \dots \dots \dots (4)$$

$$AcDp = \sum Dpex \dots \dots \dots (5)$$

حيث إن:

ACRSDEP2: قسط الإهلاك المتناقص - ضعف الثابت؛ أي بنسبة 200% على أساس رصيد متناقص.

BV: القيمة الدفترية للأصل الثابت.

N: فترة الاسترداد.

AB: على أساس سنوي

1/2 AB: على أساس نصف سنوي

ACRSDPsl: قسط الإهلاك السنوي بطريقة القسط الثابت.

FCn: التكلفة التاريخية للأصل عند بداية الاستخدام.

SV: النفاية (الخردة) وهي القيمة البيعية للأصل بعد انتهاء فترة الاسترداد المقدر.

AcDp: مجمع إهلاك الأصل الثابت عبر السنوات.

Dpex: مصروف استهلاك الأصل الثابت.

## الدراسات السابقة والإطار النظري

### الدراسات السابقة

بمراجعة الباحث لأدبيات الدراسة المنشورة، فقد تبين ندرة الدراسات التي تناولت موضوع طرق الإهلاك لغايات الضريبية، وخاصة الدراسات العربية والمحلية، وأن أغلب الدراسات التي توصل إليها الباحث هي دراسات أجنبية.

وتعدّ دراسة ( Coen, 1971 ) من الدراسات الأولى التي قامت بتحليل أثر طرق الإهلاك الضريبي في السلوك الاستثماري، فقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن طريقة الإهلاك المعجل يمكن أن تسهم في تحفيز الاستثمار، من خلال تأثير طريقة الإهلاك المعجل في زيادة معدل العائد على الأصول بعد الضريبة، إلى جانب التأثير الإيجابي في وضع السيولة لدى المنشأة، وقد تمت مراجعة الوفورات الضريبية التي تحققها منشآت الأعمال الناتجة عن الإهلاك المعجل، والوفورات الضريبية الناتجة عن النقص من الضريبة المستحقة، وتبين أن تأثير طريقة الإهلاك المعجل في تحفيز الاستثمارات داخل منشآت الأعمال، أكثر من تأثير الوفورات الضريبية الناتجة عن أية عملية تقاص من الضريبة المستحقة. وفي السياق نفسه قامت دراسة ( Davis, and Swenson, 1993 ) بتحليل أثر اعتماد طريقة الإهلاك المتسارع في الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك لدى منشآت الأعمال، فقد توصلت الدراسة إلى أن تأثير الحوافز الضريبية كان محدوداً، وبالتالي فالاستجابة ضعيفة للحوافز الضريبية، وهذه النتيجة لا تتوافق مع النظرية الكلاسيكية، ولا مع توقعات واضعي السياسات الضريبية.

وتوقعت عديد من الدراسات وجود تأثير لطريقة الإهلاك المعجل أو المتسارع في القرارات الاستثمارية، وخاصة الاستثمارات الرأسمالية، فقد قام ( Ackermann, et al.,2013 ) بدراسة مدى تأثير الحوافز الضريبية في السلوك الاستثماري، وقد توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من ثبات صافي الدخل، فإن الأفراد يقل استثمارهم في الأصول المحفوفة بالمخاطر، عندما تكون الضريبة واجبة الدفع، وقد تم إجراء أشكال متنوعة من الفحص والتحليل؛ لاختبار مدى دقة النتائج، وقد أظهرت النتائج أن الأفراد لا يتفاعلون - في كثير من الأحيان - مع الضرائب، كما هو منصوص عليه في النظرية الكلاسيكية الحديثة، التي تفترض أن الأفراد سوف يضاعفون عوائدهم. وبالرغم من أن تلك الأدبيات لا تركز على طرق الإهلاك بشكل صحيح، بيد أن النتائج أشارت إلى أن التصور قد يكون مختلفاً عندما تكون هناك آثار ضريبية لطرق الإهلاك المتنوعة، في القرارات الاستثمارية،

وقد هدفت دراسة ( Kern,2003 ) إلى التعرف إلى دور إهلاك الأصول الثابتة وضرائب الاستثمار، على التقارير المالية لعينة من كبرى الشركات الرأسمالية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للحوافز الضريبية والإعفاءات، في نمو أنشطة الشركات وتوسع أعمالها، وفي دراسة لـ ( Jackson ,2008 ) قام بإجراء مقارنة بين نماذج قرارات المديرين التنفيذيين، فيما يتعلق بتطبيق كل من طريقة القسط الثابت وطريقة الإهلاك المتسارع لإهلاك الأصول الثابتة، فقد تم مراقبة مدى التوسع في الاستثمارات الرأسمالية، أو استبدال الأصول القديمة بأصول حديثة، وقد أظهرت النتائج أنه في حالة تطبيق طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة، فإن المديرين التنفيذيين نادراً ما يتوجهون لاستبدال الأصول القديمة بأصول حديثة، وفي المقابل فإن المديرين التنفيذيين الذين يطبقون طريقة القسط المتناقص، هم أكثر توجهاً في قراراتهم نحو إحلال أصول حديثة محل الأصول القديمة، بهدف تحقيق وفورات ضريبية ومزايا إنتاجية.

وقد حددت دراسة ( Jakson et al.2009 ) مجموعة من الأسباب ذات العلاقة، والتي - من خلالها - أظهرت كيف لطريقة إهلاك الأصول الثابتة وأسلوبها، أن تؤثر في قرارات الاستثمارات الرأسمالية للمديرين التنفيذيين لمنشآت الأعمال، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن طريقة الإهلاك المتسارع تؤثر - وبشكل جوهري - في الاستثمارات الرأسمالية، أكثر من طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة. وأن منشآت الأعمال التي تقوم بإجراء تغييرات في أنظمتها المحاسبية وطريقة الإهلاك، فإن حجم الاستثمارات الرأسمالية، بعد إحداث التغييرات، أقل من حجم الاستثمارات الرأسمالية، قبل إحداث التغييرات، وهذا يشير إلى أن التغيير في طريقة إهلاك الأصول الثابتة كان بهدف الإقرار الخارجي.



وقد أشارت بعض الدراسات ( DeWaegenaere & Wielhouwer,2002 ) إلى طريقة الإهلاك بنظام القسط الثابت، وذلك في الحالة التي تكون فيها التدفقات النقدية المستقبلية غير مؤكدة، وأن نظام الإهلاك الأمثل بالنسبة لمنشآت الأعمال هو الذي يقلل دفعات الضريبة المستقبلية، ومن ثم يسهم في تحقيق وفر ضريبي مستقبلي. في المقابل فقد أشارت دراسة ( Berg and Moore,1989 ) إلى أن درجة عدم اليقين المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، تؤثر - وبشكل كبير - في اختيار الطريقة المثلى لإهلاك الأصول الثابتة. وقد أشارت دراسة ( Berg and Moore,2001 )، إلى أن طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة، غالباً ما تكون مفضلة، بهدف تخفيض القيمة الحالية لمبلغ الضريبة المستقبلية، وذلك في الحالة التي تكون فيها التدفقات النقدية المستقبلية غير مؤكدة، أو في الحالة التي لا يسمح لمنشأة الأعمال بترحيل خسائر السنوات السابقة، إلى الفترات الضريبية التالية، وأن معامل خصم التدفقات النقدية المستقبلية يكون مرتفعاً، إلى جانب درجة عدم التأكد المتعلقة بالمستقبل. وقد توصلت دراسة ( Wielhouwer and deWaegenaere,2002 ) إلى أن هيكل النظام الضريبي يؤثر في تفضيلات المكلفين نحو طرق إهلاك الأصول الثابتة، ففي ظل النظام الضريبي الذي يعتمد الشرائح التصاعدية في فرض الضريبة، فإن الإهلاك بطريقة القسط الثابت، يمكن أن تكون هي المفضلة، إذا كان هناك استقرار محتمل في التدفقات النقدية المستقبلية. وفي السياق نفسه، فقد أشارت دراسة ( and De Waegenaere Wielhouwer,2011 ) إلى أنه بالرغم من أن الإهلاك المعجل يحقق مزايا ضريبية لمنشآت الأعمال، فإن طريقة القسط الثابت أكثر فائدة، في ظل النظام الضريبي الذي يعتمد الشرائح التصاعدية.

وفي دراسة لـ ( Miller , et al.,2008 ) التي هدفت إلى بيان أثر الحوافز الضريبية، ممثلة بتطبيق طرق إهلاك الأصول الثابتة لدى شركات الطيران الخاصة، خلال الفترة 2002-2003، توصلت إلى أن حوافز أقساط إهلاك الأصول الثابتة التي استفادت منها شركات الطيران الخاصة، هي أكبر بكثير من أقساط الإهلاك وفقاً للطرق التقليدية، وهذا أسهم في نمو سوق الطيران الخاص. ومن جانب آخر قام كل من ( Ackermann, et al.2016 ) بدراسة، بهدف بيان مدى تأثير طرق إهلاك الأصول الثابتة في قرارات المستثمرين، وقد تم مراقبة طرق اتخاذ القرارات الاستثمارية خلال فترات متباعدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن طريقة الإهلاك المعجل تسهم في زيادة الرغبة لدى الإدارة بزيادة الاستثمارات، وذلك مقارنة بطريقة القسط الثابت. وقد طبقت دراسة ( Park,2016 ) نموذج تقصير فترة الإهلاك والحد الأدنى من الضرائب، وبيان أثره في حجم الاستثمارات داخل منشآت الأعمال، فقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي استفادت من هذا النموذج، قد ارتفعت لديها نسبة الاستثمارات الرأسمالية مقاسة بنسبة الاستثمارات الرأسمالية، إلى رأس المال، من (4.18%)

إلى (6.22%)، مقارنة بمنشآت الأعمال التي لم تستفد من تطبيق هذا النموذج. وقد هدفت دراسة (Schneider, 2014) إلى بيان أثر الحوافز الضريبية في الاستثمارات، وبالتطبيق على الحوافز الضريبية المتعلقة بزيادة قسط إهلاك الأصول الثابتة المسموح بتنزيله، وقد طبقت الدراسة على المؤسسات التجارية الألمانية، وتم تتبع أثر حوافز الإهلاك الضريبي المقدمة بموجب القانون الضريبي للشركات في ألمانيا الشرقية قبل عام 1999، وأظهرت النتائج أن الحوافز الضريبية للاستثمارات ممثلة بزيادة قسط إهلاك الأصول الثابتة، كان لها أثر كبير في استحواذ السلع الرأسمالية طويلة الأجل، والأعمال التجارية الكبيرة خلال فترة سريان الحوافز الضريبية

وقد قام (Cohen, D.S.; et al., 2002) بدراسة أثر التعديلات التي تمت على القانون الضريبي الأمريكي خلال العام 2002م، فقدم ذلك القانون مجموعة الحوافز الضريبية خلال فترة محددة، فقد سمح لمنشآت الأعمال بتنزيل 30% من التكاليف الرأسمالية للأصول الثابتة في السنة الأولى، وبإبقاء التكلفة يتم إهلاكها وفقاً لنسب يحددها القانون، وقد توصلت الدراسة إلى أن سماح القانون بتنزيل 30% من التكاليف الرأسمالية للأصول الثابتة في السنة الأولى فوراً، قد كان حافزاً لمنشآت الأعمال لزيادة استثماراتها الرأسمالية في الأصول الثابتة. استكمالاً لذلك فقد قام (Hulse, and Livingstone, 2010) بدراسة الحوافز التي تقدمها الزيادة في قيمة أقساط إهلاك الأصول الثابتة، وتحليلها، وبيان تأثيرها في الاستثمارات لدى منشآت الأعمال، فوفقاً للقانون الضريبي الأمريكي تخضع العقارات التي تم شراؤها خلال الفترة من 11 سبتمبر 2001م، وحتى ديسمبر 2004م، إلى نسب إهلاك غير عادية، فهي تخضع لنسبة 30% و50% على التوالي، وعلى عكس نتائج الدراسات السابقة، فقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير ضعيف لتلك الحوافز في الإنفاق الرأسمالي داخل منشآت الأعمال. وتماشياً مع تلك النتيجة، توصلت دراسة (Desai and Austan., 2005) إلى أن تطبيق طريقة الإهلاك المعجل ليس لها أية أهمية تقريباً على سلوك حجم الاستثمارات الرأسمالية.

#### ما يميز هذه الدراسة:

تتميز هذه الدراسة بمحاولتها تقديم نموذج جديد لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، وذلك لتحفيز المستثمرين على الاستعادة من الوفر الضريبي الفوري والمستقبلي، الذي يمكن أن يستفيد منه المكفون في حالة اعتماد هذا النموذج، كما تتميز هذه الدراسة بأنها الأولى في فلسطين، التي تحاول إحداث تغيير جوهري على سياسة الإهلاك الضريبي ونظمه في فلسطين.

## الإطار النظري

## السياسة الضريبية:

تعمل الدول على تسخير سياستها الضريبية بما تشمله من برامج وأدوات، بهدف إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها، من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتعد السياسة الضريبية من أهم أدوات السياسة المالية؛ لما تحققه في مجال التنمية الاقتصادية (Alnajjar,2017)، وكذلك فإن السياسة الضريبية لا تقتصر على كونها مجموعة من القواعد الفنية والتشريعية المتكاملة، التي تحدد موقع الضريبة ومرآح تحقيقها وجبايتها ، بل هي - أيضاً - عبارة عن إجمالي العناصر الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أخذها في الحسبان، في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع السياسة الضريبية للدولة (المهايني، 2003)، من هنا تتبع أهمية الاهتمام بضرورة تفعيل السياسة الضريبية حتى تكون أداة يمكن توظيفها داخل الاقتصاد، بهدف رسم السياسة الاقتصادية.(أبو نصار،1996). وتتسم السياسة الضريبية بالفعالة، إذا كان لديها القدرة على تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، وتتجسد معالم تفعيل السياسة الضريبية في عدة عناصر منها: (النجار،2019).

1. تفعيل الإطار التشريعي للسياسة الضريبية، وذلك بهدف القضاء على التضارب في القرارات والقوانين.
2. منع حدوث أية حالة من حالات الازدواج الضريبي.
3. تفعيل الإدارة الضريبية، وذلك من خلال تفعيل إجراءات التحصيل الضريبي، وزيادة الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، وتطوير نظم العمل وإجراءاته، من خلال إزالة التضارب والتداخل فيما بينها، مع ضرورة المراجعة الدورية والمستمرة للتشريعات التي تحكم هذه الإجراءات وتحديثها.
4. دراسة اللوائح والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل الإدارة الضريبية، ومراجعتها باستمرار، بهدف إدخال تعديلات تستجيب لمطالب المكلفين.
5. التأهيل والتدريب المستمرين للعاملين داخل الإدارة الضريبية كافة، وفي الأقسام كافة، وذلك لتكوين قوة عمل قادرة على الإنجاز، ويتميز أفرادها بالإتقان في التنفيذ، والانضباط في العمل.
6. تفعيل تكنولوجيا الحاسب والفحص الضريبي
7. تفعيل القضاء الضريبي.

## الحوافز الضريبية:

تعد الحوافز الضريبية إحدى أدوات السياسة الضريبية للدولة، التي تستخدمها لتشجيع الاستثمارات والتأثير فيها، وتوجيهها بالشكل الذي يتوافق مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فالحوافز الضريبية تعد بمنزلة نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة، بهدف تشجيع الادخار والاستثمار على نحو يؤدي إلى نمو الإنتاجية القومية، وزيادة المقدرة التكلفة للاقتصاد، وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام مشروعات جديدة، أو التوسع في المشروعات القائمة، كما تعد الحوافز الضريبية سياسة تستخدم لتحفيز الأشخاص لاتباع سلوك معين، أو نشاط محدد، يساعد على تحقيق أهداف الدولة، وتعد التنمية الاقتصادية أهمها، فتسعى الدول النامية مثلاً، من خلال هذه السياسة، إلى الحصول على موارد رأسمالية، وزيادة صادراتها، وخلق فرص عمل جديدة، ورفع مستوى التكنولوجيا لديها (متولي و أحمد، 2017).

ويرى المؤيدون لمنح الحوافز الضريبية، أن الحوافز الضريبية لها تأثير هام في جذب الاستثمارات، وتعد حافزاً لتشجيع رأس المال الأجنبي على الاستثمار داخل الدولة، إلا أن هناك فريقاً آخر يعارض استخدام الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمارات، من منطلق أنها لا تؤثر - بشكل جوهري - في استقطاب الاستثمارات الأجنبية، أو تحفيز الاستثمارات المحلية، وذلك بسبب ضآلة الأرباح التي يتم تحقيقها في السنوات الأولى من عمر المشاريع، وقد يسيء المستثمر استخدام تلك الحوافز، ويتهرب من دفع الضريبة بغطاء قانوني، وذلك من خلال تغيير طبيعة النشاط بعد نفاذ فترة الحواز الضريبية الممنوحة، ليزاول نشاط أعمال جديد، يستحق من خلاله الحصول على حوافز ضريبية مرة أخرى، هذا إلى جانب أن الحوافز الضريبية هي بمنزلة استنزاف لموارد الخزينة العامة (صقر، 1997).

والحوافز الضريبية تعد سلاحاً ذا حدين؛ فمن ناحية تؤدي إلى تراجع عملية التحصيل الضريبي للدولة، نتيجة تنازلها عن تحصيل الضريبة المفروضة قانوناً، ومن جانب آخر تعد من أسباب زيادة عمليات الادخار والاستثمار، وبالتالي التأثير إيجاباً، وخلق حالة من الانتعاش الاقتصادي داخل الدولة، ويتوقف ذلك على آلية استخدام هذه السياسة، فيمكن جعلها أداة إيجابية بعيداً عن أي تبذير في الموارد، بالنظر إلى أن تراجع التحصيل الضريبي سيكون على المدى القريب، أما على المدى البعيد فإن تحفيز الاستثمارات سيؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية، ومن ثم زيادة التحصيل الضريبي على المدى الطويل (محمد، 2008).

وتتنوع أشكال الحوافز الضريبية وتختلف آثارها تبعاً لذلك، فمنها ما يشجع الاستثمارات الرأسمالية، ومنها ما يشجع المشروعات الصغيرة، ومنها ما يشجع المشاريع مرتفعة المخاطر... إلخ. ومن أهم أشكال الحوافز الضريبية والتي سيتم التركيز عليها في هذه الدراسة، طرق إهلاك الأصول الثابتة لغايات الضريبة.

ويعد الإهلاك من الأعباء القابلة للتنزيل من وعاء الضريبة، ويقصد بالإهلاك مقدار النقص الذي يصيب الأصول الرأسمالية، فمن المعلوم أن الأصول الثابتة المستخدمة في العملية الإنتاجية تتعرض لانخفاض تدريجي في قيمتها لأسباب تتعلق بالتلف أو التقدم التكنولوجي أو عدم الاستخدام، ما يقلل كفاءتها الإنتاجية، لذلك تسمح القوانين الضريبية بتنزيل هذا المقدار من النقص من الوعاء الضريبي خلال فترة زمنية يحددها القانون الضريبي، تدعى بالعمر الإنتاجي للأصل، وهي المدة التي يحتمل أن تبقى منفعة الأصل قائمة فيها، أما مقدار النقص فيحدد بطرق تقريبية جزافية وفقاً لطبيعة كل صناعة أو تجارة. ( Raabe et al.2016 )

ما من شك في أن تكلفة الأصول الثابتة تعد من أضخم التكاليف التي تتكبدها منشآت الأعمال، سواء في فترة التأسيس، أو في أثناء التشغيل، وتعد الأصول الثابتة لأي مشروع بمنزلة مصاريف رأسمالية، يستفيد منها المشروع لغير فترة مالية، وهي - أيضاً - تستخدمها الإدارة في توليد الإيرادات لغير فترة مالية، وبهدف تحديد أرباح كل فترة مالية وخسائرها بشكل مستقل. وتطبيقاً لفرض الدورية في المحاسبة، فيتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المستفيدة من خدماته، ويسمى الجزء المستفد من تكلفة الأصل الثابت، في سبيل الحصول على الإيراد، مصروف إهلاك الأصل الثابت، وبالتالي فإن إهلاك الأصول الثابتة تمثل النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة للاستخدام في العملية الإنتاجية أو نتيجة للتقادم، وتعود أسباب إهلاك الأصل الثابت إلى سببين أساسيين، وهما: ( Raabe et al.2016 )

1. الفناء المادي،

2. التطور التكنولوجي.

وتطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فيتم تحميل مصروف إهلاك الأصول الثابتة على إيرادات الفترات التي أسهمت تلك الأصول في توليدها. وتجدر الإشارة - هنا - إلى أن مصروف الإهلاك هو مصروف غير نقدي ولا يترتب عليه وجود تدفقات نقدية خارجة.

ويتم الوصول إلى مصروف الإهلاك السنوي، أو ما يسمى قسط الإهلاك في ضوء معرفة تكلفة الأصل الثابت وعمره الإنتاجي والذي يتم تقديره على أساس زمني، أو على أساس الوحدات المنتجة، أو على أساس كمية الخدمات المتوقعة، أو ساعات تشغيل الأصل، أو غيرها، وكذلك معرفة القيمة المقدرة كخردة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، وتختلف طرق إهلاك الأصول الثابتة، وذلك لاختلاف طبيعة الأصول الثابتة، إلى جانب اختلاف طريقة استخدام تلك الأصول الثابتة في العملية الإنتاجية، فهناك طرق إهلاك مرتبطة بالزمن. ومن أهم تلك الطرق: (Hannam,2017)

1. طريقة القسط الثابت: ويتم من خلال هذه الطريقة توزيع تكلفة الأصل الثابت بشكل متساوٍ على سنوات عمره الإنتاجي المقدر.

2. طريقة القسط المتناقص ضعف الثابت: وبهذه الطريقة يمنح المكلف إهلاكاً أكبر في السنوات الأولى للمشروع؛ لذا تعد أكثر فائدة من الطريقة الأولى، وقد يطبق الإهلاك وفقاً لأسلوب الاستهلاك المتناقص المزدوج، بحيث يعادل قسط الإهلاك ضعف النسبة المسموح بها وفقاً للقسط الثابت.

3. طريقة القسط المتناقص مجموع أرقام السنوات. وهذه الطريقة تتشابه مع طريقة القسط المتناقص ضعف الثابت في أنها تمنح المكلف إهلاكاً أكبر في السنوات الأولى للمشروع؛ ولكن التناقص يتم على أساس متوالية حسابية تعتمد على أرقام السنوات، فيتم حساب النسبة المئوية لمعدل الإهلاك لكل سنة على أنها عدد السنوات المتبقية من عمر الأصل للسنة نفسها، مقسوماً على مجموع أرقام السنوات المتبقية للأصل.

4. طريقة الاستهلاك الحر: وهنا يحدد المكلف قسط الإهلاك سنوياً على ألا يزيد عدد السنوات على العمر الافتراضي للأصل، وألا يتم إهلاك قيمة الأصل دفعة واحدة في سنة الشراء.

وهناك طرق إهلاك مرتبطة بالإنتاجية وهي:

1. طريقة معدل النفاذ. تستخدم هذه الطريقة لحساب قسط استنزاف الموارد الطبيعية والأصول غير الملموسة.
2. طريقة معدل الاستخدام: هي طريقة للإهلاك، تقسم بموجبها التكلفة القابلة للإهلاك على عدد الوحدات المقدرة لطاقة الأصل الإنتاجية على مدى عمره، وتضرب تكلفة الإهلاك للوحدة في إنتاجية الأصل، خلال الفترة المالية للتوصل إلى قسط الإهلاك السنوي.

نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) Accelerated Cost Recovery System بصفته إحدى أدوات الحوافز الضريبية لاستهلاك الأصول الثابتة:

إنّ التوجه الحديث في أدوات الإصلاح الضريبي، تستدعي إعادة النظر في الطرق المعتمدة لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل، ومن أهم تلك الأدوات التوجه إلى نظام استرداد التكلفة المعجل. (John, 2003)

ويعد الإهلاك المعجل أحد أهم الحوافز المهمة للاستثمار وتوسيع القاعدة الضريبية؛ لأنه يقوم على تقصير فترة إهلاك الأصل، فيتم استرداد تكلفة الأصل الثابت على نحو متسارع، في وقت أقل من العمر المقدر ضريبياً، وهذا يؤثر إيجاباً في السيولة والمركز النقدي لمنشآت الأعمال، وبالتالي فإن نظام الإهلاك المعجل هو طريقة إهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل، وليست لغايات أو إجراءات محاسبية. (عوض الله، 2002)

وهناك غير طريقة لنظام استرداد التكلفة المعجل: (الدبي، 2006)

1. طريقة الإهلاك الحر: يحدد معدل الإهلاك وفقاً لرغبة المكلف.
2. طريقة القسط المبدئي: يتم خصم نسبة مئوية معينة من تكلفة الأصل بوصفها قسطاً أولياً، يضاف إلى القسط الأول من أقساط الإهلاك التقليدية، ويحسم كل من القسطين وصولاً إلى رصيد قيمة الأصل في نهاية السنة الأولى.
3. طريقة القسط المتناقص: ويتم فيها زيادة معدلات الإهلاك العادية المستخدمة، لذا فهي تطبق بمواجهة المعدل الثابت أو المتناقص، ويحسم ضعف المعدل المسموح به في السنة الأولى للإهلاك المحسوب وفقاً لطريقة القسط الثابت أو المتناقص.
4. الإهلاك خلال عدد قليل من السنوات: ويحسم خلال هذا العدد من السنوات، بغض النظر عن طول الحياة الإنتاجية للأصل.

ومن أهم أدوات السياسة الضريبية التي يتم التركيز عليها ضمن إجراءات الإصلاح الضريبي، هو نظام الإهلاك الخاص بإهلاك الأصول لغايات ضريبة الدخل، ويعد الإهلاك مسألة ضريبية، وذلك عند النظر إلى تأثيره المباشر في النتيجة من خلال المخصصات السنوية، التي يتوقف حجمها على النظام المسموح استخدامه. (الحاج، 1999).

## إهلاك الأصول الثابتة وفقاً للقانون الضريبي الفلسطيني:

يعد إهلاك الأصول الثابتة أحد بنود التنزيلات الضريبية، ويقصد بالتنزيلات المبالغ التي يسمح بتنزيلها من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، فلا يسمح للمكلف بإجراء أي تنزيلات إلا تلك التنزيلات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، فيسمح القانون الضريبي الفلسطيني بتنزيل التكاليف كافة، التي أنفقت حصراً في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة (قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011).

وقد حدد القانون الضريبي الفلسطيني مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في النفقات التي يسمح بتنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة وهي:

1. يجب أن تكون النفقة مؤكدة الحدوث وليست محتملة الوقوع.
2. أن تكون النفقة أنفقت في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة.
3. أن تكون النفقة إيرادية وليست رأسمالية.
4. أن تكون النفقة مرتبطة بالسنة الضريبية.
5. ألا تكون النفقة مبالغاً فيها.

ويعد إهلاك الأصول الثابتة من أهم التنزيلات التي يسمح بتنزيلها، ويؤدي تنزيل مصروف الإهلاك إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي كلما ارتفع مصروف الإهلاك المعتمد ضريبياً كلما انخفض الدخل الخاضع للضريبة (مشكور وآخرون، 2013).

وقد نصت المادة (8) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني فيما يتعلق بإهلاك الأصول الثابتة على السماح بتنزيل " النسبة المحددة من كلفة الأصول، كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالياً أو مآلاً، لقاء إهلاكها خلال الفترة الضريبية، التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون. وبالتالي فإن صلاحية وضع نظام الإهلاك قد تركه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني إلى نظام يصدر عن مجلس الوزراء، وببتسيب من وزير المالية (قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لعام 2011).



وقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (16) للعام 2005م، ومن خلاله تم وضع تعليمات لإهلاك الأصول الثابتة لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، ووفقاً لتلك اللائحة يتم استخدام طريقة القسط الثابت أساساً لاحتساب قسط الإهلاك، في حين لا يجوز استخدام طريقة القسط المتناقص، ومن أهم البنود الواردة في المادة رقم (2) من تلك التعليمات ما يلي:

1. يتم احتساب الإهلاك حسب طريقة القسط الثابت.
  2. يجب ألا يزيد مجموع ما ينزل عن الإهلاك والتلف عن التكلفة الأصلية للأصل.
  3. لا يتم إهلاك قيمة الأرض.
  4. الإهلاك يكون من تكلفة الأصل على أساس سعر الشراء.
  5. إذا كان إجمالي الدخل أقل من قيمة الإهلاك في أية سنة، فيتم تدوير رصيدها إلى السنة التالية.
- ويتم تصنيف الأصول الثابتة القابلة للإهلاك ضريبياً وفقاً لللائحة الإهلاك لغايات ضريبة الدخل، التي صدرت بموجب قرار مجلس رقم (16) للعام 2005م، ضمن ثماني مجموعات. ويوضح الجدول رقم (1) التالي تلك المجموعات.

#### جدول 1: يوضح الأصول الثابتة القابلة للإهلاك ضريبياً وفقاً لقرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم 16 للعام 2005م

أولاً: الأبنية	1- الأبنية الصناعية والتي تحتوي على الآلات والمعدات والأجهزة العاملة 4% 2- أبنية من الصنف الأول المنشأة من الحجارة 2% 3- أبنية من الصنف الأول المنشأة من الباطون المسلح 3% 4 - الأبنية المؤقتة غير المعمرة القابلة للفك والإزاحة 7% 5- أبنية عادية مسبقة الصنع (غير الصناعية) 2%
ثانياً: الأثاث والمفروشات والديكورات:	1- لغايات النوم والسكن والعمل 10% 2- لغايات استعمال الفنادق والمشافي والمطاعم 15% 3- القاصات المعدنية 3%
ثالثاً: وسائل النقل:	1- البري: أ) السيارات والقطارات والباصات والشاحنات والمقطورات 10% ب) سيارات وياصات الأجرة وتعليم السواقة 12% 2- الجوي: أ) الطائرات بشتى أنواعها 8% ب) التلفريك 5% 3- البحري: أ) السفن الخاصة بالنقل والشحن والتبريد 5% ب) المراكب الشراعية والقوارب واليخوت 8% ج) المراكب الشراعية الرياضية وقوارب السباق 15% د) أية سفن أو مراكب تعمل فوق الماء أو تحته 15%
رابعاً: معدات مصانع الأملاح وما تحت البحار وآلاتها وأجهزتها	12%
خامساً: المعدات والآلات المستعملة في المصانع:	1- صناعة الورق 10% 2- صناعة الدباغة 8% 3- الآلات والمعدات المستعملة لصناعة المطاط والعلجات 7% 4- الآلات والمعدات المستعملة لصناعة الطوب والقرميد والباطون 8% 5- الآلات والمعدات المستعملة لصناعة البلاستيك 7% 6 - الآلات والمعدات المستعملة لصناعة الزيوت والبتروال والغاز 7% 7- الآلات والمعدات المستعملة في المناجر وورش الصناعة والألمنيوم والحداة 10% 8- مصانع الحديد 7% 9- مصانع تعليب اللحوم والأسماك 8% 10- مصانع الكربون والأسمدة والكبريت 8% 11- مصانع الزجاج 5% 12- مصانع الأحذية 8% 13- مصانع الألبان والأجبان 7% 14- مصانع السجاير 5% 15- مصانع الكابلات 7% 16- التقطير والمشروبات 7% 17- مصانع البطاريات 8%

18- المحاجر ومناشير الحجر 8% 19- الأفران 8% 20- التكنات المستعملة في المصانع 8% 21- البرادات والثلاجات 7% 22- الرافعات للمصانع 5% 23- الآلات والمعدات المستعملة في صناعات لم ذكرها 7%.	
1- الأجهزة الطبية والمخبرية وأجهزة الفحص الطبقي والساعات والمؤقتات ..... الخ 10% 2- الأجهزة المستعملة في الاستوديوهات السمعية والبصرية 12% 3- القبانات والموازين المستعملة في المصانع الإلكترونية والكهربائية 8% 4- المعدات الهندسية بأنواعها كافة 7% 5- أجهزة التنظيف والصقل 10% 6- البرادات والثلاجات 7% 7- أجهزة الشفط والفتح ومكابس الهواء 10% 8- الرافعات 5%	سادساً: الأجهزة والمعدات التي تعمل بنظام الدوائر الإلكترونية والكهربائية والأشعة.
1- أجهزة الحاسوب والآلات الحاسبة والطابعات 20% 2- أجهزة الليزر 20% 3- معدات الجراحة وغرف العمليات 20% 4- أجهزة البيفون والموبايل والموريس وأية أجهزة اتصال لاسلكي 25%	سابعاً: الأجهزة والمعدات سريعة التحديث.
1- المعالف والمشارب لتربية الحيوانات 8% 2- الحظائر والزرائب 7% 3- أنابيب الري فوق الأرض وتحتها 10% 4- البلاستيك المستعمل للبيوت البلاستيكية 25% 5- الخشب المستعمل للبيوت البلاستيكية 20% 6- هياكل البيوت البلاستيكية المعدة من الحديد 10% 7- الفعاسات 10% 8- صناديق النحل 10% 9- فرازات العسل 12% 10- التراكتورات والجرارات والحصادات والبواجر والجرافات 10% 11- المحارث بأنواعها كافة 20% 12- الأقفاص المعدة لتربية الدواجن 15%.	ثامناً: الآلات المستعملة في الزراعة والبيئة والري.
المصدر: الجدول من إعداد الباحث، بالاعتماد على لائحة الاستهلاك لغابات ضريبة الدخل في فلسطين.	

يتضح من الجدول رقم (1) أعلاه، أنه قد تم تصنيف الأصول الثابتة إلى ثماني مجموعات ممثلة في المباني والأثاث، ووسائل النقل، والمعدات وآلات مصانع الأملاح وما تحت البحار وأجهزتها، والمعدات والآلات المستعملة في المصانع، والأجهزة والمعدات التي تعمل بنظام الدوائر الإلكترونية والكهربائية والأشعة، والأجهزة والمعدات سريعة التحديث، والآلات المستعملة في الزراعة والبيئة والري. وكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة السابقة تتضمن عدة أنواع، وتشمل أكثر من نسبة أو (معدل) للإهلاك السنوي.

ويترتب على الفاحص الضريبي عند فحص بند الإهلاك الخاص بالأصول الثابتة، أن يتأكد من تطبيق المكلفين لنسب الإهلاك الثابتة، وتطابقها مع ما هو وارد في تعليمات وزارة المالية الفلسطينية الخاصة بإهلاك الأصول الثابتة.

وقد اعتمد المشرع الضريبي في فلسطين التكلفة التاريخية للأصول الثابتة أساساً للإهلاك، والتي تتضمن ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف المنفقة على الأصل كافة حتى يصبح جاهزاً للتشغيل والاستخدام، وهناك مجموعة من الشروط الواجب توافرها في قسط الإهلاك حتى يتم تنزيهه ضمن الوعاء الضريبي: (النجار، 2019)

1. أن يكون الإهلاك مؤكداً وحقيقياً.

بمعنى أن يكون قسط الإهلاك مقابل نقص حقيقي، حدث في موجودات المشروع مع مرور الزمن أو الاستخدام أو التلف، وهذا الشرط يعد مسوغاً لعدم قبول إهلاك الأراضي؛ لأنها لن تتناقص قيمتها مع مرور الزمن أو الاستخدام، فقد

أقرت التعليمات الصادرة عن وزارة المالية الفلسطينية في المادة رقم (2) عدم جواز إهلاك الأراضي التي تمتلكها منشآت الاعمال.

2. عدم المغالاة والإسراف في قسط الإهلاك: وبسبب ذلك ترك القانون الضريبي الفلسطيني الصلاحية لوزارة المالية من خلال إصدار لائحة نسب الإهلاك، بهدف تحديد نسب الإهلاك المعتمدة ضريبياً لأنواع الأصول الثابتة كافة.

3. أن يمتلك المالك الأصول التي يتم إهلاكها: فتستوجب المعايير والإجراءات المحاسبية امتلاك الأصول القابلة للإهلاك.

4. سنوية قسط الإهلاك: انسجاماً مع فرضية الفترة المالية (الدورية) للمشروع، فإن أقساط الإهلاك لا يجوز تنزيلها من الوعاء الضريبي إلا إذا كانت تخص السنة المالية، فلا يجوز احتساب قسط الإهلاك للأصل بعد انتهاء العمر الإنتاجي، أو عندما يصبح مجمع الإهلاك للأصل مساوياً لتكلفة الأصل.

ويجوز لمأمور التقدير إذا اقتنع بأن الأصل يتم تشغيله أكثر من ساعات العمل اليومي، أو وجود تلف غير عادي للأصل نتيجة الاستخدام، أن يسمح بزيادة نسبة الإهلاك، وبحد أقصى ضعف النسبة المعتمدة ضريبياً. فقد أقرت المادة رقم (3) من لائحة الإهلاك الصادرة عن مجلس الوزراء الفلسطيني رقم 16 لعام 2005م، فقد أثبت الشخص لمأمور التقدير وجود إهلاك وتلف غير عاديين من جراء العمل في مناوبات عمل إضافي، أو بظروف غير طبيعية، فيجوز لمأمور التقدير إجراء تنزيل الإهلاك على أساس نسب مئوية لا تزيد على ضعف نسب الفئات المقررة في الجداول المشار إليها في المادة الخامسة من هذه اللائحة.

وقد تستمر المنشأة في استخدام موجودات ثابتة بالرغم من انتهاء العمر الإنتاجي المقدر لها، وقد جرى العرف المحاسبي على عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة بعد نهاية العمر الإنتاجي، ليكون مجمع الإهلاك مساوياً لتكلفة الأصل، أو تقل عنه قليلاً.

ومن الناحية الضريبية فإن المشرع الضريبي في فلسطين لا يسمح - أيضاً - بإهلاك الأصول الثابتة التي تم إهلاكها ضريبياً بالكامل، ولكن قد يكون الأصل قد تم إهلاكه محاسبياً بالكامل، ولم يتم إهلاكه ضريبياً؛ نظراً لاختلاف معدلات الإهلاك، لذا فإن المشرع الضريبي ينظر إلى الإهلاك من زاوية معدلات الإهلاك الضريبية، بغض النظر عن معدلات الإهلاك المحاسبي المستخدمة لأغراض الإقرار المالي.

مزايا اعتماد القانون الضريبي في فلسطين طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة.

تعد طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة أكثر طرق إهلاك الأصول الثابتة شيوعاً وانتشاراً، وتفترض هذه الطريقة أن النفقات هي نفسها لكل سنة، يكون فيها الأصل قيد الاستخدام، وهي أبسط طرق الإهلاك، فتقوم المنشأة من خلالها بتقدير قيمة النفاية المتبقية بعد انتهاء الفترة التي يتم فيها إهلاك الأصل الثابت، ويتم بموجب هذه الطريقة توزيع الانخفاض في قيمة الأصل بالتساوي على كل فترة مالية على مدار العمر الإنتاجي للأصل. ويتم احتساب القسط الثابت بالمعادلة التالية: (تكلفة الأصل الثابت - النفاية) ÷ العمر الإنتاجي المقدر للأصل. (الحيالي، 2019)

وتفضل الإدارة الضريبية اعتماد طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة، وذلك لسهولة تطبيق المكلفين لهذه الطريقة، وتستخدم المقدار نفسه من النفقات، كل فترة مالية على مدار العمر الإنتاجي للأصل، ما يقلل فرص حدوث أخطاء محاسبية في أثناء احتساب تكلفة الإهلاك باستخدام هذه الطريقة، على العكس من الطرق الأخرى الأكثر تعقيداً، والتي تختلف فيها قيمة تكلفة الإهلاك من فترة ضريبية إلى أخرى.

وتستطيع الإدارة الضريبية في فلسطين من خلال اعتماد طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة أن تقلص من حالات التهرب الضريبي المشروع، التي يمكن أن تستغل في حال اعتماد طرق إهلاك أخرى، مثل طريقة الإهلاك المتناقص، سواء بطريقة ضعف القسط الثابت أو بطريقة مجموع أرقام السنوات.

فوفقاً لطريقة الإهلاك بطريقة القسط المتناقص، فتكون أقساط الإهلاك في السنوات الأولى أكبر بكثير من أقساط الإهلاك في السنوات الأخيرة، وبالتالي في حال قام المكلف بالتخلص من الأصل الثابت، بعد عدة سنوات من عمر الأصل، واستبداله بأصل جديد، فإنه يحافظ على تنزيل أقساط إهلاك مرتفعة، تخفض من الربح الخاضع للضريبة، ومن ثم تحقيق وفر ضريبي.

وبالرغم من مزايا طريقة القسط المتناقص في الإهلاك؛ كونها تحفز المكلفين على استبدال الآلات القديمة بأخرى جديدة والاستفادة من الوفر الضريبي، فإنها أكثر عرضة لاستغلالها، بهدف تجنب الضريبة أو التهرب منها، لذا فإن تطبيق سياسة القسط الثابت في الاستهلاك، يقلص من حالات تجنب المكلفين للضريبة، أو التهرب الضريبي.

ومن العيوب والانتقادات التي يمكن أن توجه إلى طريقة القسط الثابت لإهلاك الأصول الثابتة، أن طريقة القسط الثابت تفترض أن إنتاجية الأصل متساوية طيلة العمر الإنتاجي للأصل، وهذا الافتراض غير صحيح، فمن المنطق أن إنتاجية الأصل في السنوات الأولى من عمره، تكون أكبر من إنتاجية الأصل في السنوات الأخيرة، ومن جانب آخر فإن

مصروف الصيانة للأصل الثابت، تظهر بعد عدة سنوات من استخدام الأصل في العملية الإنتاجية، وبالتالي فمن المنطق مع تراجع إنتاجية الأصل، ومع بداية ظهور مصروف الصيانة الخاص بالأصل، أن يتراجع قسط الإهلاك السنوي. (عبد الرحيم وخليفة، 2014)

### عرض النموذج المقترح للإهلاك المعجل بطريقة ACRS:

يشير مصطلح (ACRS) إلى نظام استرداد التكلفة المعجل، Accelerated Cost Recovery System، وقد بدأت فكرة تطبيق هذا النموذج في الولايات المتحدة الأمريكية، بوصفه نظاماً لإهلاك الأصول الملموسة بعد عام 1986م. ووفقاً لنظام استرداد التكلفة المعجل، فإن المكلف يستطيع استرداد تكلفة الأصل الثابت الملموس خلال فترة قصيرة من خلال زيادة مبلغ قسط الإهلاك ضمن التزيلات الضريبية في السنوات الأولى لعمر الأصل، وبالتالي انخفاض قسط الإهلاك في السنوات الأخيرة من عمر الأصل الثابت. ومن ثم فإن الميزة الحقيقية التي يمكن أن يستفيد منها المكلف من تطبيق هذا النموذج هو تخفيض صافي القيمة الحالية للعبء الضريبي. (Jones, 2006)، ووفقاً لنظام استرداد التكلفة المعجل فتكون الوفورات الضريبية الناشئة عن خصم أقساط الإهلاك، أكبر من القيمة الحالية في حالة اتباع طريقة الإهلاك وفقاً لطريقة القسط المتناقص، ونظراً لأن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة التي يتحملها المكلف في السنوات الأولى لعمر الأصل، وبالتالي فهي تعد بمنزلة وسيلة لتأجيل دفع الضريبة، وبالتالي تحقيق وفر ضريبي مستقبلي، ومن ثم يمكن اعتداد هذه الطريقة بمنزلة تقديم الدولة قرضاً للمكلف من دون فوائد، عند قيامه بالاستثمارات الرأسمالية، على أن يسدد على دفعات حينما تقل أقساط الإهلاك عن الأقساط الثابتة. (متولي وأحمد، 2017)

إن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل يعمل على استرداد تكلفة الأصل الثابت خلال فترة أقل من العمر الافتراضي للأصل، كما يتوقع لتطبيق هذا النموذج أن يؤثر في القرار الاستثماري لدى منشآت الأعمال، وذلك لأن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل يقلص فترة استرداد تكلفة الأصل الثابت، وهذا قد يكون حافزاً لمنشآت الأعمال لزيادة الاستثمارات الرأسمالية.

آلية تطبيق نموذج الإهلاك المعجل بطريقة (ACRS) لغايات ضريبة الدخل في فلسطين.

تقوم فكرة النموذج المقترح على إعادة تصنيف الأصول الثابتة الملموسة كافة إلى ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: تضم الأصول التي يتم استرداد تكلفتها خلال 4 سنوات، و 5 سنوات، و 8 سنوات و 10 سنوات (سيتم تحديد عناصر كل مجموعة حسب ما هو وارد في الجدول رقم (2)، ويتم إهلاك تلك الأصول بطريقة القسط المتناقص ضعف الثابت، أي بنسبة 200% على أساس رصيد متناقص).

المجموعة الثانية: تضم الأصول التي يتم استرداد تكلفتها خلال 12 سنة، و 15 سنة، و 20 سنة، ويتم إهلاكها بطريقة القسط المتناقص بنسبة 150% على أساس رصيد متناقص.

ويتم تحويل قسط الإهلاك إلى القسط الثابت في السنوات التي تصبح بها فيها نسبة القسط الثابت أكبر من نسبة القسط المتناقص.

المجموعة الثالثة: وتضم الأصول التي يتم استرداد تكلفتها خلال 25 سنة، و 30 سنة و 50 سنة، ويتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت.

مع ملاحظة أن المجموعة الثالثة هي ضمن نموذج الإهلاك المعجل بطريقة (ACRS) ولكن فعلاً هي تخضع للإهلاك بالقسط الثابت.

والجدول التالي يوضح فترة استرداد التكلفة للأصول الثابتة الملموسة:

جدول 2: فترة استرداد التكلفة للأصول الثابتة وفقاً لنموذج الإهلاك المعجل بطريقة ACRS

فترة استرداد التكلفة وفقاً لنموذج الإهلاك المعجل	تتضمن الأصول التالية	المجموعة الأولى
4 سنوات	البلاستيك المستعمل للبيوت البلاستيكية	
5 سنوات	الأجهزة والمعدات سريعة التحديث. أجهزة الحاسوب والآلات الحاسبة والطابعات، أجهزة الليزر، معدات الجراحة وغرف العمليات، أجهزة البيفون والموبايل والموريس وأية أجهزة اتصال لا سلكي، الخشب المستعمل للبيوت البلاستيكية، المحاريت بأنواعها كافة.	
8 سنوات	وسائل النقل الجوي الطائرات بشتى أنواعها، المراكب الشراعية الرياضية وقوارب السباق، أية سفن أو مراكب تعمل فوق الماء، أو تحته، معدات مصانع الأملاح وما تحت البحار وآلاتها وأجهزتها. الأجهزة المستعملة في الأستوديوهات السمعية والبصرية، الأقفاص المعدة لتربية الدواجن	
10 سنوات	الأثاث لغايات النوم والسكن والعمل، والأثاث لغايات استعمال الفنادق والمشافي والمطاعم، وسائل النقل البري (السيارات والقطارات والباصات والشاحنات ) ، الآلات والمعدات المستعملة في المناجر وورش الصناعة والألمنيوم والحدادة، الأجهزة الطبية والمخبرية وأجهزة الفحص الطبقي والساعات والمؤقتات ..... الخ، أجهزة التنظيف والصقل، أجهزة الشطف والفتح ومكابس الهواء، أنابيب الري فوق الأرض وتحتها، هياكل البيوت البلاستيكية المعدة من الحديد، الففاسات ، صناديق النحل، فرازات العسل، التراكتورات والجرارات والحصادات والبواجر والجرافات،	

آلات صناعة الدباغة، الآلات والمعدات المستعملة لصناعة المطاط والعجلات، الآلات والمعدات المستعملة لصناعة الطوب والقرميد والباطون، الآلات والمعدات المستعملة لصناعة البلاستيك، الآلات والمعدات المستعملة لصناعة الزيوت والبتروال والغاز، مصانع الحديد، مصانع تعليب اللحوم والأسماك، مصانع الكربون والأسمدة والكبريت، مصانع الأحذية، مصانع الألبان والأجبان، مصانع الكابلات، التقطير والمشروبات، مصانع البطاريات، المحاجر ومناشير الحجر، الأفران، التتكات المستعملة في المصانع، البرادات والثلاجات، الآلات والمعدات المستعملة في صناعات لم يتم ذكرها، القبانات والموازين المستعملة في المصانع الإلكترونية والكهربائية، المعدات الهندسية بأنواعها كافة، البرادات والثلاجات، المعالف والمشارب لتربية الحيوانات، الحظائر والزرائب.	12 سنة	المجموعة الثانية
الأبنية المؤقتة غير المعمرة القابلة للترك والازاحة، أبنية عادية مسبقة الصنع (غير الصناعية)	15 سنة	
التلفريك، السفن الخاصة بالنقل والشحن والتبريد والمراكب الشراعية والقوارب واليخوت، مصانع الزجاج، مصانع السجاير، الرافعات للمصانع، الرافعات.	20 سنة	
الأبنية الصناعية والتي تحتوي على الآلات والمعدات والأجهزة العاملة.	25 سنة	المجموعة الثالثة
أبنية من الصنف الأول المنشأة من الباطون المسلح.	30 سنة	
أبنية من الصنف الأول المنشأة من الحجارة، أبنية عادية مسبقة الصنع (غير الصناعية).	50 سنة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

من الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الإهلاك، ستكون موحدة للبنود كافة، التي تنتمي إلى المجموعة نفسها، على خلاف طريقة لائحة الإهلاك الثابت المعمول بها حالياً في فلسطين، والتي تقوم بوضع نسبة إهلاك لكل بند. وعند تطبيق هذا النموذج تظهر جدلية آلية احتساب قسط الإهلاك بالنسبة للسنة الأولى، التي تم الاستحواذ على الأصل فيها، أو إهلاك الأصل في السنة التي يتم التخلص من الأصل فيها، في حالة بيع الأصل قبل نهاية عمره الإنتاجي، ويقوم نموذج الإهلاك المعجل (ACRS) بإهلاك الأصول الثابتة في السنة الأولى لتملك الأصل أو السنة التي يتم التخلص فيها من الأصل بالبيع كالتالي:

أولاً: الأصول التي يتم تصنيف سنوات استردادها 4 و5 و8 و10 و12 و15 و20 سنة، وهي مدرجة في الجدول رقم (2) أعلاه، تقوم على أساس احتساب قسط إهلاك نصف سنوي، بالنسبة للسنة الأولى التي يتم تملك الأصل فيها، وسيتم إدراجها تلقائياً في الجدول رقم (7) الملحق.

ويكون قسط الإهلاك لتلك الأصول في السنة التي يتم التخلص منها من الأصل الثابت - أيضاً - قسطاً نصف سنوي، ولكنه غير مدرج في الجدول رقم (7) الملحق. مع ملاحظة أن قسط الإهلاك يتم احتسابه على أساس نصف ربعي إذا كان أكثر من 40% من تكلفة الأصل، وتم الاستحواذ عليها في الربع الرابع من السنة.

ثانياً: الأصول التي يتم تصنيف سنوات استردادها 25 و 30 و 50 سنة، وهي مدرجة في الجدول رقم (2) أعلاه، لاسترداد تكلفتها، يتم احتساب قسط الإهلاك للسنة الأولى التي يتم تملك الأصل فيها، وللسنة التي يتم التخلص فيها من الأصل على أساس قسط نصف شهري.

وبالتالي فيتم احتساب قسط إهلاك نصف شهري للسنة الأولى التي تم تملك الأصل فيها، ويكون القسط مدرجاً تلقائياً في الجداول الملحقه، أرقامها (9،10،11).

ويكون قسط الإهلاك نصف شهري لتلك الأصول في السنة التي تم التخلص فيها من الأصل، ولكنه غير مدرج في الجداول الملحقه، أرقامها (9،10،11).

أولاً: الأصول التي يتم تصنيف سنوات استردادها 4 و 5 و 8 و 10 و 12 و 15 و 20 سنة.

ولتوضيح تطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، فقد قام الباحث بإدراج الحالات التالية:

حالة رقم (1): قامت إحدى الشركات المساهمة العامة بشراء الأثاث التالي، خلال إحدى السنوات الضريبية، وكانت بيانات الشراء

كالتالي:

تاريخ شراء الأثاث واستخدامه في العملية الإنتاجية	تكلفة الشراء بالدولار
27 فبراير	\$68000
8 يوليو	20000
19 نوفمبر	55000
المجموع	\$143000

يتضح من الجدول أعلاه أن 38% تقريباً من إجمالي قيمة الأثاث، تم شراؤه واستخدامه في الربع الأخير من السنة، وهي أقل من النسبة التي يحددها النموذج، وهي 40%، لذا يتم احتساب الإهلاك للأثاث على أساس نصف سنوي، وبالتالي فإن قيمة الأصول القابلة للإهلاك في السنة الأولى تساوي  $143000 \times (6 \div 12) = 71500$  دولار.

حالة رقم (2):

إلى جانب المعلومات السابقة بافتراض أن الشركة قامت بشراء أثاث بمبلغ \$19000 خلال شهر ديسمبر، عند احتساب نسبة الأثاث الذي تم شراؤه في الربع الرابع، يتضح أنه يساوي ما يقارب 46% من إجمالي قيمة الأثاث، وهنا يجب احتساب قسط الإهلاك للسنة الأولى على أساس نصف ربعي، وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهلاك في السنة الأولى يتم احتسابها كالتالي:



جدول 3: لاحتساب القيمة القابلة للإهلاك حسب ما ورد في الحالة رقم 2

الربع الذي تم الشراء خلاله	تكلفة الشراء	عدد أشهر	القيمة القابلة للاستهلاك
الربع الأول	68000	10.5 شهر	\$ 59500
الربع الثاني	0	7.5 شهر	0
الربع الثالث	20000	4.5 شهر	7500
الربع الرابع	74000	1.5 شهر	9250
الإجمالي	162000		76250 دولار

## حالة رقم (3)

إحدى الشركات المساهمة العامة أدخلت المباني التي تمتلكها للاستخدام في العملية الإنتاجية خلال إحدى السنوات

الضريبية: مبنى رقم (1) بتاريخ 2 إبريل، ومبنى رقم (2) بتاريخ 30 يوليو، ومبنى رقم (3) بتاريخ 18 ديسمبر.

ولأن المباني تصنف ضمن المجموعة الثالثة، وتسترد تكلفتها خلال 50 سنة، فيتم احتساب قسط الإهلاك للسنة

الأولى وفقاً للنموذج على أساس نصف شهري كالتالي:

جدول 4: لاحتساب عدد أشهر الاستهلاك الضريبي حسب ما ورد في الحالة رقم 3

المباني	تاريخ الاستخدام في العملية الإنتاجية	عدد أشهر الاستهلاك الضريبي
مبنى رقم (1)	2 إبريل	8.5 شهر
مبنى رقم (2)	30 يوليو	5.5 شهر
مبنى رقم (3)	18 ديسمبر	0.5 شهر

حالة رقم (4): لتوضيح آلية احتساب قسط الإهلاك السنوي وفقاً لنموذج استرداد التكلفة المعجل للأصول الثابتة:

بتاريخ 2019/9/19م، قامت إحدى الشركات المساهمة العامة بشراء أجهزة حاسوب بتكلفة شراء 38000 دولار، مع العلم

أن أجهزة الحاسوب تسترد تكلفتها خلال 5 سنوات، وتستخدم الشركة نسبة إهلاك 200% على أساس رصيد متناقص

لاحتساب الإهلاك السنوي. وبالتالي يمكن احتساب قسط الإهلاك السنوي وفقاً لنموذج استرداد التكلفة المعجل (ACRS)

كالتالي:

جدول 5: احتساب قسط الإهلاك السنوي وفقاً لنظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) حسب البيانات الواردة في الحالة رقم 4

السنة	الرصيد في بداية السنة	طريقة الاسترداد	الأساس	قسط الإهلاك السنوي وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل ACRS
1	\$38000	40% ضعف الثابت	أساس نصف سنوي	\$7600
2	30400	40% ضعف الثابت		12160
3	18240	40% ضعف الثابت		7296
4	10944	40% ضعف الثابت		4378
5	6566	SL		4378
6	2188	SL		2188
				<b>38000</b>

يتضح للباحث من الجدول أعلاه:

1. أن قسط إهلاك السنة الأولى تم احتسابه على أساس نصف سنوي، وذلك بسبب أن فترة استرداد التكلفة 5 سنوات، وقد تم شراؤه خلال الربع الثالث، فلو كان تاريخ الشراء خلال شهر أكتوبر، لكان يتم اعتماد الطريقة الربعية.
2. تم احتساب قسط الإهلاك في السنة (6) على أساس نصف سنوي لاستكمال السنة الخامسة لاسترداد التكلفة.
3. أن طريقة الإهلاك بالقسط المتناقص قد تحولت إلى طريقة القسط الثابت في السنة الخامسة، وبالتالي فإن مبلغ (6566) دولاراً، وهو رصيد أول المدة في بداية السنة الخامسة، قد تم إهلاكها وفقاً للمدة المتبقية، وهي سنة ونصف (18 شهر) وتوزيع الرصيد المتبقي نسبة وتناسبا بهدف استرداد ما تبقى من تكلفة.
4. يقوم نموذج الإهلاك وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل (ACRS) على أساس إهلاك كامل قيمة الأصل، وبالتالي لا يوجد رصيد للنفاية.

وتجدر الإشارة بأنه لو تم بيع الأصل خلال عمره الإنتاجي، فتطبيقاً لنموذج استرداد التكلفة المعجل، فسيتم احتساب قسط الإهلاك على أساس نصف سنوي، في السنة التي تم فيها البيع، فمثلاً لو تم بيع أجهزة الكمبيوتر في المثال السابق بتاريخ 3 مايو من السنة الرابعة، في هذه الحالة يتم احتساب أقساط الإهلاك وفقاً لنموذج استرداد التكلفة المعجل كالتالي:

جدول 6: قسط الاستهلاك السنوي وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل (ACRS) في حالة بيع الأصل خلال عمره الإنتاجي

السنة	الرصيد في بداية السنة	طريقة الاسترداد	الأساس	قسط الاستهلاك السنوي وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل ACRS
1	38000	40% ضعف الثابت	أساس نصف سنوي	\$7600
2	30400	40% ضعف الثابت		12160
3	18240	40% ضعف الثابت		7296
4	10944	40% ضعف الثابت	أساس نصف سنوي	2189

وبالتالي فإن القيمة الدفترية لأجهزة الكمبيوتر بتاريخ البيع هي 8755 دولاراً، وهي ناتجة عن الرصيد في بداية السنة

الرابعة 10944 دولاراً، مطروحاً منها الإهلاك بقيمة 2189 دولاراً.

والجدول التالي تم تصميمه وفقاً للنموذج المقترح؛ ليكون من ضمن الجداول الجاهزة التي تظهر نسبة إهلاك الأصول الثابتة عبر السنوات، وفقاً لنموذج استرداد التكلفة المقترح تطبيقه، وذلك بالنسبة للأصول ضمن المجموعة الأولى والثانية لتصنيف الأصول السابق توضيحه في الجدول رقم (2)، والتي تقدر سنوات استرداد التكلفة 4 و5 و8 و10 و12 و15 و20 سنة، وهذا الجدول يمكن أن يجعل من طريقة نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) سهلة التطبيق لموظفي دائرة الضريبة.

جدول 7: ملحق نسب إهلاك الأصول الثابتة وفقاً لنظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) للأصول التي يقدر سنوات استرداد

التكلفة 4 و5 و8 و10 و12 و15 و20 سنة

أرقام السنوات	السنة (3)	السنة (4)	السنة (5)	السنة (8)	السنة (10)	السنة (12)	السنة (15)	السنة (20)
1	33.33%	25.00%	20.00%	12.50%	10.00%	6.25%	5.00%	3.75%
2	44.44%	37.50%	32.00%	21.88%	18.00%	11.72%	9.50%	7.22%
3	14.81%	18.75%	19.20%	16.41%	14.40%	10.25%	8.55%	6.68%
4	7.41%	12.50%	11.52%	12.30%	11.52%	8.97%	7.70%	6.18%
5		6.25%	11.52%	9.23%	9.22%	7.85%	6.93%	5.71%
6			5.76%	7.91%	7.37%	7.33%	6.23%	5.28%
7				7.91%	6.55%	7.33%	5.90%	4.89%
8				7.91%	6.55%	7.33%	5.90%	4.52%
9				3.96%	6.55%	7.33%	5.90%	4.46%
10					6.55%	7.33%	5.90%	4.46%
11					3.28%	7.33%	5.90%	4.46%
12						7.33%	5.90%	4.46%
13						3.66%	5.90%	4.46%
14							5.90%	4.46%
15							5.90%	4.46%
16							2.95%	4.46%

4.46%												17
4.46%												18
4.46%												19
4.46%												20
2.23%												21

يتضح من الجدول رقم (7) ما يلي:

1. أعلاه أن نسبة الإهلاك تتحول من الإهلاك المتناقص إلى الإهلاك بالقسط الثابت، في السنوات التي تصبح فيها

نسبة القسط الثابت أكبر من نسبة القسط المتناقص.

2. أن الجدول أعلاه لا يتضمن نسبة الإهلاك بالنسبة للأصول التي يتم بيعها قبل انتهاء العمر الافتراضي لاسترداد

التكلفة.

وتطبيقاً للجدول أعلاه، فيمكن إعادة احتساب قسط الإهلاك لأجهزة الكمبيوتر الواردة في الحالة رقم (4) أعلاه

مباشرة كالتالي:

جدول 8: قسط الإهلاك السنوي وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل ACRS بالاعتماد على بيانات جدول رقم 7

السنة	التكلفة القابلة للاستهلاك	نسبة الإهلاك من جدول رقم (7)	قسط الإهلاك السنوي وفقاً لأساس استرداد التكلفة المعجل ACRS
1	\$38000	20.00%	7600
2	38000	32.00%	12160
3	38000	19.20%	7296
4	38000	11.52%	4377.6
5	38000	11.52%	4377.6
6	38000	5.76%	2188.8
			<b>\$38000</b>

ثانياً: الأصول التي يتم تصنيف سنوات استردادها 25 و 30 و 50 سنة لاسترداد تكلفتها.

هذه المجموعة تضم الأصول الثابتة التي يزيد سنوات استرداد تكلفتها عن 20 سنة، ويتم اعتماد نسبة القسط الثابت

لاسترداد تكلفتها، والجدول التالي رقم (9) يوضح نسبة استرداد تكلفة الأصول الثابتة التي تقدر فترة استردادها 25 سنة.

جدول 9: ملحق نظام استرداد التكلفة المعجل للأصول التي يقدر فترة استردادها 25 سنة

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	3.83%	3.50%	3.17%	2.83%	2.50%	2.17%	1.83%	1.50%	1.17%	0.83%	0.50%	0.17%
2—												
25	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%
26	0.17%	0.50%	0.83%	1.17%	1.50%	1.83%	2.17%	2.50%	2.83%	3.17%	3.50%	3.83%

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة استهلاك السنة الأولى تم احتسابها على أساس طريقة نصف الشهري، في حين أن استهلاك السنوات من السنة رقم (2) حتى السنة رقم (25) هي نسبة استرداد سنوية ثابتة، وبالتالي فإن نسبة الاستهلاك في السنة رقم (26) هي نسبة متممة لنسبة الاستهلاك في السنة رقم (1).

جدول 10: ملحق نظام استرداد التكلفة المعجل للأصول التي يقدر فترة استردادها 30 سنة

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	3.194%	2.917%	2.639%	2.361%	2.083%	1.806%	1.528%	1.250%	0.972%	0.694%	0.417%	0.139%
30—2	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%	3.333%
31	0.139%	0.417%	0.694%	0.972%	1.250%	1.528%	1.806%	2.083%	2.361%	2.639%	2.917%	3.194%

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الإهلاك في السنة الأولى تمت على أساس طريقة نصف الشهري، في حين أن نسبة إهلاك السنوات من السنة رقم (2) حتى السنة رقم (30) هي نسبة استرداد سنوية ثابتة، وبالتالي فإن نسبة الإهلاك في السنة رقم (31) هي نسبة متممة لنسبة الإهلاك في السنة رقم (1).

جدول 11: ملحق نظام استرداد التكلفة المعجل للأصول التي يقدر فترة استردادها 50 سنة

السنة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1.92%	1.75%	1.58%	1.42%	1.25%	1.08%	0.92%	0.75%	0.58%	0.42%	0.25%	0.08%
50—2	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%
51	0.08%	0.25%	0.42%	0.58%	0.75%	0.92%	1.08%	1.25%	1.42%	1.58%	1.75%	1.92%

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الإهلاك في السنة الأولى تم على أساس طريقة نصف الشهري، في حين أن نسبة إهلاك السنوات من السنة رقم (2) حتى السنة رقم (50) هي نسبة استرداد سنوية ثابتة، وبالتالي فإن نسبة الإهلاك في السنة رقم (51) هي نسبة متممة لنسبة الاستهلاك في السنة رقم (1).

ولتوضيح طريقة إهلاك الأصول الثابتة طويلة الأجل وفقاً لنظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، فقد قام الباحث بإدراج الحالة التالية:

## حالة رقم (5):

بتاريخ 2020/5/1م قامت إحدى الشركات المساهمة العامة بشراء عقار جاهز غير مستخدم بتكلفة \$650000، وقد قدرت قيمة الأرض المقام عليها العقار \$150000، والباقي تكلفة المبنى، وقدر العمر الإنتاجي للعقار 50 سنة، وقد تم

استخدامه في العملية الإنتاجية بتاريخ 10 مايو 2020م، فإن إهلاك العقار وفقاً لجدول نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) هو:

$$\text{السنة الأولى} = 500000 \times 1.25\% = 6250 \$$$

$$\text{إهلاك كل سنة من السنة رقم (2) وحتى السنة رقم (50)} = 500000 \times 2.00\% = 10000 \$$$

$$\text{إهلاك السنة رقم (51)} = 500000 \times 0.75\% = 3750 \$$$

يتضح أن الإهلاك السنوي للعقار خلال 50 سنة كان \$10000، وهو عبارة عن  $500000 \div 50$  سنة، وهذا يشير إلى تطبيق القسط الثابت بالنسبة لهذه المجموعة من الأصول، أما بالنسبة للسنة الأولى، فقد تم استبعاد استهلاك 4 أشهر من القسط السنوي، في حين أنه في السنة الأخيرة قد تم استبعاد استهلاك 8 أشهر من القسط السنوي. وبناء على ما تقدم فيمكن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل على أي نوع من أنواع الأصول طويلة الأجل، والتي تمثل في غالبيتها الأبنية أنواعها كافة، وقد تم حصرها في المجموعة الثالثة ضمن النموذج المقترح ضمن جدول رقم (2) السابق عرضه.

#### إمكانية تطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لغايات ضريبة الدخل في فلسطين:

تشكل نسبة ضريبة الدخل نسبة ضئيلة من إجمالي عملية التحصيل الضريبي في فلسطين، فقد وصلت نسبة ضريبة الدخل من الإيرادات الضريبية ما نسبته 7% فقط للعام 2014م (النجار، 2019). وتكمن أهم أسباب انخفاض ضريبة الدخل في ضعف القاعدة الإنتاجية للاقتصاد الفلسطيني، وانخفاض مستوى الدخل لشريحة كبيرة من المكلفين، إلى حد الإعفاءات الشخصية والاجتماعية، وقصور في الجهاز الضريبي سواء من الناحية البشرية أو الآلية والتقنية، إلى جانب زيادة حالات النهب الضريبي. (النجار، 2011)، وبالتالي فإن تفعيل إجراءات السياسة الضريبية، وذلك من خلال اتباع سياسات الإصلاح الضريبي الشامل، يتوقع لها أن تؤدي بالنهاية إلى توسيع القاعدة الضريبية، ومن ثم زيادة المتحصلات الضريبية وعلاج مشكلة العجز في الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، بهدف تحقيق الاستدامة المالية للخزينة الفلسطينية ودعمها. وتعد الحوافز الضريبية أحد أهم إجراءات الإصلاح الضريبي المنشودة في فلسطين؛ لما يتوقع لتلك الحوافز من تأثير في قرارات المستثمرين، وزيادة الوعي بأهمية النظام الضريبي داخل الدولة، ومن ثم زيادة القاعدة الضريبية، وبالتالي زيادة المتحصلات الضريبية.

ويعد نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بمنزلة نموذج إهلاك للأصول الثابتة خاص بضريبة الدخل، وهو نموذج معدل لطريقة الإهلاك المعجل، ويعد الإهلاك المعجل من الحوافز المهمة للاستثمار؛ لأنه يقوم على تقصير حياة الأصل

ليتم استرداد تكلفة الأصل على نحو متسارع، في وقت أقل من العمر المقدر لها ضريبياً، فتزيد السيولة المالية الحالية للمنشأة؛ لأنه يقلل الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم الضريبة المفروضة على المنشأة، ويمكن القول: إن الإهلاك المعجل هو إحدى طرق الإهلاك لأهداف ضريبية. (ادلبي، 2006).

ويتوقع لتطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، تحقيق عديد من المزايا، يمكن حصرها في التالي:

1. سوف تستفيد منشآت الأعمال من خلال إتاحة المجال أمامها إلى إهلاك الأصول الثابتة بمعدل أكبر من معدل الإهلاك بطريقة القسط الثابت.

2. ستكون الالتزامات الضريبية على منشآت الأعمال أقل في السنوات الأولى لمزاولة النشاط، وتكون الالتزامات الضريبية أكبر في السنوات الأخيرة، وسيؤدي ذلك إلى نقل جزء من الالتزامات الضريبية الحالية إلى سنوات لاحقة، وبالتالي تتمثل الاستفادة في الفرق بين القيمة الحالية للوفر الضريبي والقيمة الحالية لزيادة هذا الالتزام في الفترات المقبلة.

3. تحقيق منشآت الأعمال لوفورات ضريبية ملموسة، تكون حافزاً لزيادة الاستثمارات الرأسمالية، ومن ثم توسيع القاعدة الاستثمارية داخل منشآت الأعمال الفلسطينية.

4. الإسهام في استقرار المشاريع الاقتصادية، وخاصة في السنوات الأولى من عملها، من خلال تخفيض العبء الضريبي في تلك السنوات.

5. الإسهام في التحول التدريجي للاقتصاد الفلسطيني من دائرة الاقتصاد الاستهلاكي إلى دائرة الاقتصاد الإنتاجي، وذلك من خلال قدرة نموذج (ACRS) على تحفيز الاستثمارات الرأسمالية الجديدة، وإحلال الأصول الحديثة محل الأصول القديمة، وهذا يسهم في زيادة الإنتاجية.

6. سوف تتمكن منشآت الأعمال من تحقيق وفورات ضريبية، تتمثل في تأجيل دفع الضريبة لفترات مستقبلية.

7. زيادة الوعي الضريبي للمكلفين بأهمية تدعيم النظام الضريبي داخل الدولة، وبالتالي زيادة الالتزام الطوعي في دفع الضريبة، وتقليل ظاهرة التهرب الضريبي.

## الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

من خلال ما تقدم عرضه في الإطار النظري والنموذج المقترح، توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

1. إن تطبيق منشآت الأعمال في فلسطين لنموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS)، سيعمل على تحفيز المنشآت على زيادة الاستثمارات الرأسمالية، بهدف الاستفادة من مزايا الوفر الضريبي، وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه دراسة كل من (Ackermann, et al., 2016)؛ (Schneider and Eichfelder 2014)
2. إن تطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية على المدى القصير، ولكن ستزداد الإيرادات الضريبية على المدى البعيد، وذلك بسبب أن تطبيق هذا النموذج سيعزز الاستثمارات الرأسمالية، وسيزيد من الإنتاجية للأصول العاملة، وبالتالي التحول تدريجياً من اقتصاد يتسم بأنه استهلاكي إلى اقتصاد يتسم بأنه إنتاجي، وهذا يؤدي إلى زيادة القاعدة الضريبية، ومن ثم الإيرادات الضريبية.
3. يمكن أن يسهم تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل في استقطاب الاستثمارات الأجنبية وتحفيز الادخار، للتحول نحو الاستثمار، ومن ثم زيادة القاعدة الضريبية.
4. يعد تطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) خطوة هامة في مجال الإصلاح الضريبي في فلسطين، ومن الضروري أن تتبعه خطوات أخرى لتحقيق الإصلاح الضريبي الشامل.
5. يتوقع لتطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) أن يسهم في إعادة هيكلة الإيرادات الضريبية، وذلك من خلال زيادة نسبة ضريبة الدخل، ضمن هيكل الإيرادات الضريبية على المدى البعيد.

## ثانياً: التوصيات

بعد استعراض استنتاجات الدراسة، يقدم الباحث التوصيات التالية:

1. إن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) يتطلب إصدار قرار من مجلس الوزراء الفلسطيني، وبتنسيق من وزير المالية، لتعديل التعليمات الصادرة عام 2005م، والخاصة بإهلاك الأصول الثابتة، لتتضمن تلك التعليمات السماح بتطبيق نموذج نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لغايات ضريبة الدخل في فلسطين، والمقترح ضمن هذه الدراسة.



2. إن تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل يستدعي تطوير التقنيات والأنظمة وأساليب العمل الفنية، لدى الدوائر الضريبية في فلسطين، وهذا يتطلب وجود نظام ضريبي متكامل الأركان على مستوى دوائر ضريبة الدخل كافة، وذلك لضمان التطبيق الأمثل للنموذج المقترح.
3. من الضروري قيام دوائر ضريبة الدخل في فلسطين بعقد مزيد من الدورات التدريبية للعاملين لديها؛ لسهل معارفهم حول طريقة تطبيق نموذج استرداد التكلفة المعجل (ACRS) لضمان فعالية تطبيق هذا النظام الجديد ودقته.
4. ضرورة قيام إدارة منشآت الأعمال التجارية في فلسطين بعقد دورات تدريبية للعاملين، حول آلية تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) ومعرفة مزايا تطبيق هذا النظام.
5. من الضروري قيام وزارة المالية في فلسطين بعمل متابعة دورية لآلية تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) وإجراء التغذية الراجعة بما يفيد دقة تنفيذ هذا النظام وضمان تحقيق الأهداف المتوخاة من تطبيقه.
6. على الباحثين إجراء مزيد من الدراسات اللاحقة بعد فترة من تطبيق نظام استرداد التكلفة المعجل (ACRS) بهدف وضع تصورات ومقترحات مستقبلية حول آلية تطوير هذا النظام مستقبلاً.

## المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر باللغة العربية

1. أبو نصار، محمد. (1996). *الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق*، الطبعة الأولى، بدون ناشر، عمان.
2. إدلبي، منى، (2006) سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق.
3. الحاج، صادق. (1999)، *المالية العامة*، دار صفاء للنشر والتوزيع.
4. الحياي، وليد ناجي. (2019). *أصول المحاسبة المالية- الجزء الأول*، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المستنصرية، العراق.
5. صقر، عطية عبد الله. (1997)، *الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر*، بحث مقدم لورشة عمل بعنوان: أثر تطبيق قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على الاستثمار في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 21 يوليو 1997.

6. عبد الرحيم، عبد الفاتح الأمين، خليفة، حسين محمد الطاهر. (2014). *المحاسبة المالية-مدخل علمي، أساليب علمية، الطبعة الأولى، مكتبة الرشد، السعودية.*
7. عوض الله، صفوت عبد السلام (2002)، *الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة.*
8. قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011.
9. متولي، عصام الدين محمد؛ أحمد، صلاح على. (2017). أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الاجنبي في مصر والدول العربية، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (21)، العدد (2)، ص 518-575.*
10. محمد، طالبي. (2008). أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، *مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد (6)، ص 313-332.*
11. مشكور، سعود جايد؛ جاسم، على نعيم؛ محمد، أسعد منشد. (2013). *مبادئ المحاسبة المالية (نظرة معاصرة)، الطبعة الأولى، مطبعة الميزان، العراق.*
12. المهاني، محمد خالد. (2003)، *دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد (19) العدد الثاني، دمشق، ص 255-315.*
13. النجار، جميل حسن. (2019). *محاسبة الضرائب-بالتطبيق على القوانين والأنظمة الضريبية في فلسطين، الطبعة الأولى، مكتبة الجزيرة، غزة فلسطين.*
14. النجار، جميل حسن. (2011). *دراسة فعالية السياسة الضريبية في فلسطين كأداة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية، مجلة جامعة فلسطين للبحوث والدراسات، العدد (1). جامعة فلسطين، غزة، ص 1-31.*

ثانياً: رومنة المرجع العربية

1. Abu Nassar, M.(1996). *Taxes and Its Accounting Between Theory and Practice* (in Arabic), 1<sup>st</sup> Edition , Without Publisher, Amman.
2. Idlebi, M, (2006). *Tax Incentive Policy and Its Impact on Directing Investments* (in Arabic), *Unpublished Ph.D. Thesis*, Cairo University, Faculty of Law.

3. Al-Hajj, S. (1999), *Public Finance* (in Arabic), Dar Safaa for Publishing and Distribution.
4. Al-Hayali, W. (2019). *Fundamentals of Financial Accounting - Part One* (in Arabic), 1<sup>st</sup> Edition, Al-Mustansiriya University Publications, Iraq.
5. Saqr, A. (1997), *Tax Incentives to Encourage Investment in Egypt* (in Arabic) , a Paper Submitted to a Workshop Entitled: The Impact of Applying the Investment Guarantees and Incentives Law on Investment in Egypt, Sadat Academy for Administrative Sciences, July 21, 1997.
6. Abdel-Rahim, A. &, Kh. (2014). *Financial Accounting - a Scientific Introduction, Scientific Methods*(in Arabic) , 1<sup>st</sup> edition, Al-Rushd Library, Saudi Arabia.
7. Awad Allah, S.(2002), *Tax Incentives and Their Impact on Investment and Development in Egypt*(in Arabic), Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo.
8. .Palestinian Income Tax Law No. (8) of 2011(in Arabic)
9. Metwally, E.&Ahmed, S. (2017). The Impact of Tax Incentives on Foreign Investment in Egypt and the Arab Countries(in Arabic) , *Journal of Accounting Thought*, Faculty of Commerce, Ain Shams University, Volume (21), Issue (2), pp. 575-518.
10. Muhammad, T. (2008). The Impact of Tax Incentives and Ways to Activate Them in Attracting Foreign Direct Investment in Algeria(in Arabic) , *North African Economics Journal*, Issue (6), pp. 313-332.
11. Mashkor,S.; Jassem, A. &, Asaad, M. (2013). *Principles of Financial Accounting (contemporary view)* (in Arabic) , 1<sup>st</sup> edition, Al-Mizan Press, Iraq.
12. Al-Mahaini, M. (2003), The Role of Tax in the Economic Development Process with Applied Cases in Comparative Tax Legislation (in Arabic), *Damascus University Journal of Economic and Social Sciences*, Volume (19) Number Two, Damascus, pp. 255-315.
13. Al-Najjar, J. (2019). *Tax Accounting - Application to Tax Laws and Regulations in Palestine* (in Arabic) , 1<sup>st</sup> edition, Al Jazeera Library, Gaza, Palestine.
14. Al-Najjar, J. (2011). Studying the Effectiveness of Tax Policy in Palestine as a Tool for Financing the Process of Economic Development, *Palestine University Journal for Research and Studies*, Issue (1). Palestine University, Gaza, pp. 1-31.

## ثالثاً: المراجع الأجنبية

1. Ackermann, H.; Fochmann, M.; Mihm, B.(2013). Biased Effects of Taxes and Subsidies on Portfolio Choices, *Economics Letters Journal*,. Vol.( 120),Issue(1), pp.23–26.

2. Ackermann, Hagen , Martin Fochmann, and Nadja Wolf.(2016). The Effect of Straight-Line and Accelerated Depreciation Rules on Risky Investment Decisions—An Experimental Study, *International Journal of Financial Studies — Open Access Journal* ,Vol.(4), No.(19), PP. 1-26.
3. Akinnuli,Basil and , Ojo, Oluwole Timothy. (2018). Development of a Simulation Software for Plant Asset Depreciation Computation Using Modified Accelerated Cost Recovery System, *Open Access Library Journal*, Volume( 5), e4419,PP.1-10.
4. Alnajjar, Jameel,H. (2017). Activation of Tax Policy as a Prelude to Achieve Financial Sustainability of Palestinian Public Treasury. -Analytical Study, *Middle East Review of Public Administration*, Vol.(3), No.(1),pp.1-29.
5. Berg, M.; deWaegenaere, A.;Wielhouwer, J.L.(2001), Optimal Tax Depreciation With Uncertain Future Cash Flows. *European Journal of Operational Research*, ,Vol.(132),Issue(1),pp. 197–209.
6. Berg, M.; Moore, G. (1989), The Choice of Depreciation Methods Under Uncertainty. *Decis. Sci.Wiley Online Library* , Vol.(20),Issue(4),pp. 643–654. Full Text Available on, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1540-5915.1989.tb01409.x>
7. Coen, R.M.(1971). The Effect of Cash Flow on The Speed of Adjustment. In *Tax Incentives and Capital Spending: Papers*; Fromm, G., Ed.; Brookings Institution Press: Washington, DC, USA,; Volume (32), pp. 131–179.
8. Cohen, D.S.; Hansen, D.-P.; Hassett, K.A.(2002). The Effects of Temporary Partial Expensing on Investment Incentives in the United States. *Natl. Tax Journal.*, Vol.(50), Issue(3), pp.457–466.
9. Davis, J.S.; Swenson, C.W.(1993), Experimental Evidence on Tax Incentives and the Demand for Capital Investments. *The Accounting Review*,Vol.( 68), pp.482–514
10. De Waegenaere, A.; Wielhouwer, J.L.(2011), Dynamic Tax Depreciation Strategies. *OR Spectr*,Vol.( 33),pp. 419–444.
11. Desai, Mihir A. ,Mihir Arvind and Austan Goolsbee.(2005). Investment, Overhang, and Tax Policy. *Brookings Papers on Economic Activity*, Vol. (2004 ),No. (2), , pp. 285-355.
12. DeWaegenaere, A.;Wielhouwer, J.L.(2002), Optimal Tax Depreciation Lives and Charges Under Regulatory Constraints. *OR Spectr*. Vol(24),pp. 151–177.
13. Eichfelder Sebastian and Schneider Kerstin.(2014).\_\_\_Tax Incentives and Business Investment: Evidence from German Bonus Depreciation, Working Paper, *Center for Economics Studies & Institute* , March 2014, pp.1-51

14. Hannam, James.(2017). What Everyone Needs to Know about Tax- *An Introduction to the UK Tax System*, John Wiley & Sons Ltd, Library Printed in Great Britain by TJ International, Padstow, Cornwall
15. Hulse, D.S.; Livingstone, J.R.(2010). Incentive Effects of Bonus Depreciation. *Journal of Account. Public Policy*, Vol.(29), Issue (6), 578–603.
16. Jackson, Scott B., Lue ,Xiaotao kelvin, Cecchini Mark.(2009). Economic Consequences of Firms ' Depreciation Method Choice: Evidence from Capital Investments, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.(48),No.(1), pp.54-68.
17. Jackson, Scott B.,(2008). The Effect of Firms' Depreciation Method Choice on Managers' Capital Investment Decisions, *The Accounting Review*, Vol.(83), No.(2), PP. 351-376.
18. John, D. PHILLIPS(2003), Corporate Tax - Planning Effectiveness, The Role of Compensation - Based Incentives, *The Accounting Review*, vol.78, No 3, pp.847-874.
19. Jones,Sally M. .(2006) . Principle of Taxation for Business and Investment Planning , *2006 Edition*
20. Kern Gale.(2003). The Role of Depreciation and Investment Tax Credit In Tax Policy and Their Influence on Financial Reporting During the 20<sup>th</sup> Century , *The Accounting Historians Journal*, Vol.(27), No.(2),pp.145-164.
21. Kranz,N. and Worrell,E. (2001). Effect of a Shortened Depreciation Schedule on the Investment Costs for Combined Heat and Power Systems, In Ernest Orlando Lawrence Berkeley National Laboratory Technical Report ( LBNL-49518).
22. Miller, K.C., Riley Shaw, J. and Flesher, T.K. (2008), Bonus Depreciation Incentives: The Impact on General Aviation Aircraft", Luttman, S. (Ed.) *Advances in Taxation* ,Vol. (18), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 73-101.
23. Park, Jongsng.(2016). The Impact of Depreciation Savings on Investment: Evidence From the Corporate Alternative Minimum Tax, *Journal of Public Economics*, Vol.(135),pp.87-104.
24. Raabe, William A. , Smith, James E. , David M. Maloney, Annette Nellen, and James C. Young.(2016). *Essential of Taxation: Individuals and Business Entities*, 2016 Edition, Printed in the United States of America.
25. Wielhouwer, J.L.; deWaegenare, A.; Kort, P.M. (2002).Optimal Tax Depreciation Under a Progressive Tax System. *Journal of Economic Dynamics and Control*, J. Econ. Dyn. Control Vol.(, 27) ,Issue,(2),pp., 243–269.

# **A Suggested Framework for the Depreciation of Fixed Assets by the Accelerated Cost Recovery System method (ACRS) As an Alternative to the Straight-Line Method For the Sake of Income Tax Purposes in Palestine**

## **An Analytical Study**

**Jameel Hassan Alnajjar**

Department of Accounting, College of Administrative & Economics Science, Al-Quds Open University-Palestine  
Jamnajjar10@hotmail.com

### **Abstract**

*Tax policy is one of the most important tools, factors, and determinants of investment size since tax policy plays a prominent role in encouraging investment, stimulating economic growth and achieving the overall goals of the economy. More specifically, tax incentives are one of the tools of tax policy that are used to direct investments within a country, especially the system of tax depreciation of fixed assets, which is permitted to be applied by taxpayers in the country. This study suggested an Accelerated Cost Recovery System (ACRS), as an alternative to the straight-line method for income tax purposes in Palestine. The study adopted the deductive approach to determine the reality of the study problem, and the analytical approach (descriptive documentary) based on the method of documentary studies in order to collect information, facts, ideas and visions through the published literature on the subject of the study. The study concluded that the implementation of the Accelerated Cost Recovery System model (ACRS) by business enterprises in Palestine will motivate enterprises to increase capital investments in order to take advantage of the benefits of the tax savings, and that the implementation of the Accelerated Cost Recovery System model (ACRS) will lead to a decline in tax revenues in the short term, and an increase in tax revenues in the long run. The study recommended that the implementation of the Accelerated Cost Recovery System requires the issuance of a decision by the Palestinian Cabinet, with the support of the Finance Minister to amend the instructions issued in 2005 regarding the depreciation of the fixed assets, which included allowing the Accelerated Cost Recovery System model (ACRS) to be applied for income tax purposes in Palestine. Consequently, the implementation of the Accelerated Cost Recovery System will require the development of technologies, systems, and methods of work for the tax departments in Palestine. This requires an integrated tax system at the level of all income tax departments, in order to ensure the optimal application of the specified model*

**Keywords:** *Depreciation of Fixed Assets, Accelerated cost recovery system (ACRS), Tax incentives.*