



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة و تدقيق

دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة

إشراف:

د/ زكرياء دمدوم
المشرف المساعد:
د/ هشام لبزة

إعداد الطلبة:

- رابح صماري
- حمزة تجانية
- سعد الله عرعار

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيساً	أستاذ محاضر أ	د/ محمد الدينوري سالمي
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر أ	د/ زكرياء دمدوم
مشرفاً مساعداً	أستاذ محاضر أ	د/ هشام لبزة
ممتحناً	أستاذ محاضر أ	د/ محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاء

إلى من قال الله في حقها
" ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"
إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا
إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها
أُمي الغالية
جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين
إلى مدرستي الأولى في الحياة
أبي الغالي
أطال الله في عمره
إلى كل إخوتي وأخواتي
إلى كل من إرتبطت بيني وبينهم مودة أخص بالذكر
الزوجة الكريمة
إلى قرّة عيني أبنائي
إسلام - رامي - أمين
أعزهم الله وحفظهم
إلى زملاء العمل والدراسة أهدي عملي هذا

راجح صماري

إِهْدَاء

إلى والديّ الكريمين
إلى زوجتي وأبنائي " لينة، عبد النور"
إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم
إلى كل الأقارب، الأصدقاء والزملاء
إلى كل من قدم لنا يد المساعدة في إنجاز هذه الدراسة
إليهم جميعاً
أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا
داعياً المولى عز وجل الإطالة بأعمارهم

حمزة تجانية

إِهْدَاء

الحمد لله فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار
والصلاة والسلام على سيدنا المختار
صل الله عليه وسلم
بعد الشناء والحمد لله الذي وفقني لإعداد هذا العمل أهدي هذا الجهد المتواضع إلى
من قال فيها الله سبحانه وتعالى
"وإخضض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ري ارحمهما كما ربياني صغير"
والداي الكريمين - أطال الله في عمرهما.
منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي إلى أبي الغالي
إلى كل أخوتي وأخواتي كل واحد باسمه
وإلى أسرتي الصغيرة
زوجتي الكريمة وأولادي
أسماء - حنين - أسيل - يوسف
منبع القوة والإصرار
إلى كل أساتذتي وكل من جمعني بهم القدر.

سعد الله عرعار

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أحسن خلقنا ومنحنا عطاياه، وألهمنا نعمة العقل والتدبير، العظيم في علاه وملكوته، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، سيدنا محمد (صل الله عليه وسلم) معلّم البشرية، وانطلاقاً من قوله تعالى: " وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ " سورة لقمان، (الآية 12)، فإننا نتقدم بالشكر والعرفان إلى أستاذينا القديرين، الدكتور زكرياء دمدوم، والدكتور هشام لبزة، لتفضلهما بالإشراف على هذه الدراسة، وتقديم التوجيه والإرشاد لنا طيلة إعداد هذه الدراسة. كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة، كما ونتقدم بالشكر والامتنان لكل من الأساتذة الكرام الذين قاموا بتحكيم الاستبيان الأساتذة: د/ صالح حميداتو، د/ محمد الدينوري سالمي، د/ بلقاسم بن خليفة ود/ لطفي مخزومي، جزاهم الله عنا خير الجزاء.

كما ولا يفوتنا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لجميع أساتذتنا، لما قدموه لنا من مساعدة في هذه الدراسة، ومنحهم الكثير من خبرتهم لإتمامها جزاهم الله عنا خير الجزاء. كما نتقدم لجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ولكلية الإقتصاد بالشكر والتقدير على جهودها لإخراج طلبة متميزين فلهم منا جميعاً التقدير والإحترام.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، وبيان كيفية التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة بالتطبيق على عينة مكونة من 70 مفردة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ولقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الدراسة والوصول إلى أهدافها واختبار فرضياتها عن طريق برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وتوصلنا في دراستنا هذه إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي لا تؤثر على التهرب الضريبي، وأن الضرائب المؤجلة تؤثر بشكل كبير على التهرب الضريبي، بالإضافة إلى أن ممارسة التحفظ المحاسبي ليس لها تأثير تجاه التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: التحفظ المحاسبي، التهرب الضريبي، الضرائب المؤجلة.

Abstract:

This study purpose to analyse conservatism accounting influence towards tax avoidance through deferred tax, the study was conducted to Algerian accounting Environment on a sample of 70 observations, The acquired data analysed by path analysis through the statistical analysis program SPSS. This study concludes that conservatism accounting practice significantly: influence deferred tax practice but did not influence tax avoidance. Conservatism accounting practice is also having no influence towards tax avoidance committed by deferred tax. This deferred tax is only significantly influential to commit tax avoidance. This study can contribute in taxation field as input in tax planning formulation in Algerian accounting Environment.

Key words: conservatism accounting, tax avoidance, deferred tax.

الفهرس

I	الآية
II	الإهداء
V	شكر وتقدير
VI	الملخص
VII	الفهرس
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة المصطلحات
أ - د	مقدمة
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
2	- تمهيد
3	* المبحث الأول: الإطار النظري للعلاقة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة
3	- المطلب الأول: التحفظ المحاسبي
10	- المطلب الثاني: التهرب الضريبي
17	- المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة
26	* المبحث الثاني: الدراسات السابقة (الأدبيات التطبيقية)
26	- المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
35	- المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
43	- خلاصة
44	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
45	- تمهيد
46	* المبحث الأول: المنهجية والإجراءات

46	- المطلب الأول: منهجية الدراسة
50	- المطلب الثاني: إجراءات الدراسة
51	* المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان
51	- المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
56	- المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
71	- خلاصة
72	الخاتمة
76	قائمة المراجع
81	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	- أنواع الضرائب المؤجلة	(1-1)
25	- تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية	(2-1)
25	- تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب جدول الحسابات	(3-1)
51	- توزيع العينة حسب الجنس	(1-2)
52	- توزيع العينة حسب الصفة	(2-2)
53	- توزيع العينة حسب الوظيفة	(3-2)
54	- توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(4-2)
55	- توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	(5-2)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	- توزيع عينة الدراسة	(1-2)
48	- درجات قياس ليكرت الخماسي	(2-2)
48	- مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	(3-2)
51	- توزيع العينة حسب الجنس	(4-2)
52	- توزيع العينة حسب الصفة	(5-2)
53	- توزيع العينة حسب الوظيفة	(6-2)
54	- توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(7-2)
55	- توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	(8-2)
56	- اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ	(9-2)
57	- اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ لكل محاور الاستبيان	(10-2)
59	- معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية	(11-2)
59	- اختبار التوزيع الطبيعي	(12-2)
60	- تحليل فقرات المحور الأول	(13-2)
61	- تحليل فقرات المحور الثاني	(14-2)
61	- تحليل فقرات المحور الثالث	(15-2)
62	- معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثانية	(16-2)
63	- معامل الارتباط بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	(17-2)
64	- معامل الارتباط بين الفرضية الثانية والفرضية الثالثة	(18-2)
65	- معامل الارتباط بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	(19-2)
66	- معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثالثة	(20-2)
66	- معامل الارتباط بين أثر الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	(21-2)
68	- علاقة الارتباط بين فرضيات الدراسة	(22-2)
68	- اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الأولى	(23-2)
69	- اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الثانية	(24-2)
70	- اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الثالثة	(25-2)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
(1)	- الاستبانة
(2)	- شهادة تحكيم الاستبانة
(3)	- إختبار الصدق والثبات ألفا كرونباخ
(4)	- إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولموجروف - سمرنوف (One Sample K-S))
(5)	- تحليل وإختبار فقرات الإستبيان ONE SAMPLE TEST
(6)	- التحليل الإحصائي بإستخدام كاي تربيع.

قائمة المصطلحات

الرمز/الاختصار	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SPSS	Statistical Package For Social Science	- برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية
IAS	International Accounting Standards	- المعايير المحاسبية الدولية
APB	Accounting Principles Board	- مجلس مبادئ المحاسبة
SCF	Système Comptable Financier	- النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	- المعايير الدولية لتقارير المالية
FASB	Financial Accounting Standards Board	- مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	- مجلس معايير المحاسبة الدولية

مقدمة

✓ تمهيد:

يعد التحفظ المحاسبي (سياسات الحيلة والحذر) من أقدم موضوعات المحاسبة، وقد تزايد الاهتمام به بشكل ملحوظ خلال العقد الماضي وازدادت البحوث المحاسبية التي تناولت التحفظ المحاسبي خلال السنوات الأخيرة والذي يعتبر أحد السياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي من الواجب توفرها في القوائم المالية، حيث يظهر دور اهتمام أدبيات المحاسبة جلياً بدراسة أثر التحفظ المحاسبي وإعلان التقارير في موعدها الذي هو جوهر الشفافية في القوائم المالية إضافة إلى اختيارات إدارة المؤسسة التي تتمثل في تأجيل الاعتراف بالأرباح وأخذ الخسائر المحتملة في الحسبان وعدم الإعلان عن المكاسب المتوقعة هادفة من ذلك إلى إظهار نتائج أعمال المؤسسة بصورة متحفظة، حيث يؤدي التحفظ المحاسبي إلى تقليل صافي الربح من خلال تأجيل الاعتراف بالإيرادات وتفعيل الاعتراف بالمصروفات ومن ثم تقليل الالتزامات الضريبية.

كما يعتبر التهرب الضريبي من مشاكل التحصيل الضريبي الذي يسبب نقصاً في مداخيل الدولة، وعادة ما يتم تجنب ذلك عن طريق الاستثناءات والتخفيضات المسموح بها في القوانين والتنظيمات، ويختلف منظور التهرب الضريبي من مؤسسة إلى أخرى حسب إهتمامات أصحاب المصلحة لأن طبيعته في حد ذاتها لا تنتهك القوانين من خلال محاولة دافعي الضرائب تقليل أو تجنب أو تأجيل دفع الضريبة بعدة طرق، فالنتائج التي تحققها المؤسسة من خلال ذلك ينظر لها من الناحية الجبائية بنظرة تختلف في كثير من الأوقات عن الناحية المحاسبية، ويرجع ذلك بسبب فارق التوقيت في قياس كل من الممارسات المحاسبية وآثارها الجبائية والعكس صحيح، وينعكس ذلك بمطابقة الضريبة المستحقة بالضريبة الاقتصادية من خلال إدراج الضرائب المؤجلة التي هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح، والتي تظهر نتيجة الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أو اختلاف زمني مؤقت بين الدورات المحاسبية، حيث يترتب عنه اختلاف في الأهداف والنتائج في مختلف التقارير المالية وتتسبب هذه الظاهرة في التهرب الضريبي.

✓ طرح الإشكالية:

على ضوء ما سبق من عرض لمفهوم التحفظ المحاسبي (سياسات الحيلة والحذر) وعلاقته بالتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة نصيغ الإشكالية الرئيسية لدراستنا على الشكل التالي:

- ما هو دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ارتباط وتأثير بين التحفظ المحاسبي و التهرب الضريبي؟
- هل تطبيق المؤسسات لسياسات التحفظ المحاسبي يكون لها أثر على الضرائب المؤجلة؟
- ما أثر الضرائب المؤجلة على ممارسات التهرب الضريبي؟

✓ فرضيات الدراسة:

وللإجابة على أسئلة الدراسة نصيغ الفرضيات التالية:

- 1 - وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي عند مستوى دلالة 0.05
- 2 - وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة عند مستوى دلالة 0.05
- 3 - وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي عند مستوى دلالة 0.05
- 4 - وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي والضرائب المؤجلة عند مستوى

دلالة 0.05

✓ مبررات اختيار الدراسة:

نعدد مجموعة من المبررات كانت وراء اختيارنا لموضوع الدراسة نذكر منها:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوعنا.
- حداثة موضوع الدراسة.
- أن الدراسة تعالج موضوع التحفظ المحاسبي ودوره في التقليل من التهرب الضريبي.
- الرغبة الشخصية في تناول مثل هذه المواضيع.
- ارتباط الموضوع بالتخصص.

✓ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة.
- بيان كيفية التقليل أو الحد من التهرب الضريبي باستخدام وممارسة سياسات التحفظ المحاسبي عن طريق الضرائب المؤجلة.
- إختبار تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي والضرائب المؤجلة.
- إختبار تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي.

✓ أهمية الدراسة:

تستمد أهمية دراستنا كونها تطرقت إلى موضوع التحفظ المحاسبي بتسليط الضوء على هذا المفهوم وعلاقته بالتهرب الضريبي و الضرائب المؤجلة، والذي يعتبر قليل الاهتمام في البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصة بعد الأزمة المالية العالمية أين عاد النقاش بحدة حول أهمية ممارسة هذا المفهوم من عدمه، وذلك من جهة المؤيدين له الذين يعتبرون أن انخفاض ممارسته ما قبل الأزمة المالية أعطى مديري المؤسسات دافعا لمزيد من الانتهازية في التصريح بأرباح على غير حقيقتها وحيث تسمح هذه الدراسة بالتعمق في هذا الموضوع.

✓ حدود الدراسة:

* الحدود المكانية: تناولت هذه الدراسة ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي ودوره في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة في البيئة الجزائرية من جامعات ومكاتب محاسبية وإدارة الضرائب.

* الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة لفترة شملت شهري (مارس - أفريل) من سنة 2019.

✓ منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وإثبات صحة الفرضيات المطروحة من عدمها، تم استخدام المنهج الوصفي لعرض مختلف الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، المتمثلة أساسا في مفهوم التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، أما بخصوص الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج التحليلي في تحليل نتائج الاستبيان لعينة من المحاسبين ومحافظي حسابات وأكاديميين وموظفي إدارة الضرائب ودراسة كيفية التقليل من التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة ومقارنة النتائج المتحصل عليها.

وقد تم توجيه استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة حيث تم التحليل بالاعتماد على بعض الطرق الإحصائية باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

✓ صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث علمي من صعوبات تعترض الباحث أثناء إنجازه وبالنسبة لدراستنا تمثلت أهم الصعوبات في:

- نقص وقلة المراجع والدراسات السابقة التي تناولت موضوع التقليل من التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي.

- قلة الدراسات الوطنية المتعلقة بمفهوم التحفظ المحاسبي (الحيطة والحذر).

- قلة المراجع والدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة مجتمعة.
- صعوبة جمع المعلومات حول الدراسة الميدانية التي تخص الموضوع.
- صعوبة توزيع استمارات الاستبيان بسبب عدم القدرة على الدخول لبعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحهم.
- رفض بعض العينات التعاون وملاً استمارة الاستبيان أو التحفظ في الإجابة.
- عدم التجاوب المحسوس من قبل المكاتب المحاسبية بسبب انشغالهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة.

✓ هيكلة الدراسة:

لمعالجة دراستنا في شقها النظري والتطبيقي وللإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، فصلين وخاتمة، حيث تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة، أسباب اختيار الموضوع، المنهج المتبع... الخ، تضمن الفصل الأول الجوانب النظرية و العلاقة بين متغيرات الدراسة، تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين، أين تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية لكل من التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، وتناولنا في المبحث الثاني الدراسات السابقة في الموضوع وتتضمن الدراسات التي تناولت متغيرات البحث، وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني تناولنا دراسة ميدانية على عينة، حيث قسم إلى مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة أما المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى عرض وتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية. كما تضمنت الخاتمة ملخص للدراسة والإجابة على الإشكالية وكذا أهم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية

للدراصة

تمهيد:

لقد أصبح التحفظ المحاسبي من أهم المواضيع التي أثارت اهتمام الباحثين في المجالات المالية والمحاسبية، إذ بات يعتبر أهم الآليات ذات الأهمية التي يتم الاعتماد عليها وكذلك إظهار الحاجة إلى ممارسته من أجل الحد من الممارسات الانتهازية لمديري المؤسسات من الإفصاح عن الأرباح على غير حقيقتها وذلك من أجل تخفيض النتيجة وبالتالي التهرب من الالتزامات الجبائية، وبغرض التعرف أكثر على التحفظ المحاسبي وعلاقته بالتهرب والضرائب المؤجلة تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية للعلاقة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، وفي المبحث الثاني إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة وما يميز دراستنا عنها.

المبحث الأول: الإطار النظري للعلاقة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضريبة المؤجلة

سنتناول من خلال هذا المبحث المفاهيم والجوانب النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: التحفظ المحاسبي

1 - مفهوم التحفظ المحاسبي:

يعد مصطلح التحفظ المحاسبي تطوراً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي نال قبولاً واسعاً لدى المحاسبين لعدة قرون، وكان موجهاً نحو التأثير على قائمة الدخل، ويقضي بأخذ جميع الخسائر والأعباء المحتملة في الحسبان، وتأجيل الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات لحين تحققها بالفعل، هذا ولا يوجد تعريف متفق عليه في الفقه المحاسبي لمفهوم التحفظ، بالرغم من الدور المحوري الذي يلعبه ضمن النظرية والتطبيق¹.

أشارت دراسة (أبو جراد رجب)² إلى أن كلمة التحفظ المحاسبي عُرفت في قاموس أكسفورد في طبعة 1897 بأنه الاتجاه نحو المحافظة على عدم التغيير، وكذلك عرفها قاموس أكسفورد بداية من عام 1932 بأنه الحرص والاعتدال أو التوسط في حالات التقدير بغرض التقليل من القيمة، لتكون في جانب الأمان أو الجانب الصحيح، وعرف أيضاً أنه أداة يستخدمها المحاسبون لمواجهة حالة عدم التأكد التي يواجهونها في مواقف عديدة³. ويلاحظ القارئ للأدب المحاسبي في هذا الشأن، استخدام بعض الكتابات لمصطلح التحفظ، بينما البعض الآخر استخدام مصطلح الحيطة والحذر، الأمر الذي قد يشير ضمناً إلى وجود اختلاف بين المصطلحين، إلا أن ما توصلت إليه كثير من الدراسات المهمة، يؤكد أن هذا الاستخدام لا يعكس وجود مفهومين مختلفين من حيث المضمون، فالأمر يقتصر على خلاف اصطلاح لغوي، وبناء على ذلك يمكن اعتبار أن كلا من مصطلح الحيطة والحذر، ومصطلح التحفظ مترادفان، ويشير كلاهما للآخر⁴.

كما تبلورت رؤية (Rayan & Roychowdhury Lafond)⁵ بالنسبة للتحفظ المحاسبي في أنه ينطوي على استخدام معايير أكثر صرامة للاعتراف بالأنباء السيئة كخسائر، وعدم الاعتراف بالأخبار السارة كمكاسب

1 - سعد الدين إيمان، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، 2015، ص12.

2 - رجب سعيد محمود أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمة المؤسسية وأثرهما على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص43.

3 - محمد إبراهيم سلطان عبيدات، أثر استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2004، ص73.

4 - ممدوح الرشيد، تقييم التحفظ المحاسبي من منظور المستخدم - دراسة نظرية وميدانية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ص25، ع2، مصر، 2011، ص19.

5 - Lafond Rayan & Roychowdhury, Sugata, Managerial ownership and accounting conservatism, Journal of accounting research, Vol 46 March, 2008. P 105.

وحسب نموذج (G. & Ohlson Feltham)¹ فإن التحفظ المحاسبي هو التوقعات بأن صافي الأصول المعلن عنها سوف تكون أقل من قيمتها السوقية في الأجل الطويل، حيث يفضل المحاسبون تخفيض العناصر الإيجابية في القوائم المالية (الأصول، الإيرادات، الأرباح) وتعظيم العناصر السلبية (الالتزامات، المصروفات، الخسائر). من خلال ما سبق يمكن القول أن التحفظ المحاسبي يمثل اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي أتاحها المعايير المحاسبية للتقرير عن القيم الأقل للأصول والإيرادات والقيم الأعلى للالتزامات والمصروفات، مما ينتج عنه انخفاض في القيمة الدفترية لحق الملكية عن القيمة السوقية، وهذا لا يعني إظهار قيمة الأصول بأقل من قيمتها الفعلية، ولكن تقديرها بأقل قيمة ممكنة "القيمة العادلة".

2 - أنواع التحفظ المحاسبي:

2-1- من حيث الإلزام:

يمكن تصنيف التحفظ المحاسبي من حيث الإلزام إلى نوعين، هما: التحفظ الإلزامي، والتحفظ الاختياري².

أ - التحفظ الإلزامي: هو الذي ينشأ عن الاستجابة لمتطلبات تنظيم محاسبي معين، أو قوانين منظمة للنشاط التجاري وغير ذلك، أي أن هذا النوع من التحفظ يتم بناء على قرارات خارجة عن رغبة إدارة المؤسسات.

ب - التحفظ الاختياري: هو الذي ينشأ بقرارات داخلية غالباً ما تحددها إدارة الشركة، سعياً لتحقيق أهداف معينة من خلال الاختيار بين بدائل القياس والإفصاح المحاسبي.

2-2- من حيث أبعاد التأثير:

يرى البعض أن التحفظ المحاسبي يؤثر على القوائم المالية من خلال بعدين هما: التحفظ السابق، والتحفظ اللاحق³.

أ - التحفظ السابق: هو التحفظ الذي يدفع المؤسسات إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات على أساس التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية في ظل ارتفاع درجة عدم التأكد، مثال على ذلك الاعتراف بنفقات استثمارية كمصروفات تخص الفترة بدلاً من رسملتها.

1 - Feltham, G. & Ohlson, J, Uncertainty resolution and the theory of deprecation measurement, Journal of accounting research, Vol 34, Autumn, 1996.

2 - راشد محمد، دراسة وتحليل نماذج قياس التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية في إطار الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لتقييم أثره على تكلفة التمويل بالملكية والإفترض، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص26.

3 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص44.

ب - **التحفظ اللاحق:** هو الذي يتُّم من خلال تأجيل الاعتراف بالأحداث المستقبلية السارة، والمتمثلة في أي ارتفاع في القيم الاقتصادية إلى حين تحقق تلك الزيادة، والاعتراف المعجل بأي خسائر متوقعة في إطار التنبؤ بالأحداث المستقبلية غير السارة.

3-2- من حيث الارتباط بالأحداث:

لعل هذا التصنيف يمثل أكثر التقسيمات شيوعاً في دراسات التحفظ المحاسبي، حيث أشارت الدراسات في هذا الصدد إلى أن التحفظ المحاسبي يظهر في شكلين، هما¹:

أ - **التحفظ المشروط:** ويعني أن يكون التحفظ معتمداً على وقوع الأحداث، بمعنى أن يتم استبعاد وتخفيض القيم الدفترية في ظل وقوع أحداث غير ملائمة بدرجة كافية.

ب - **التحفظ غير المشروط:** ويعني أن التحفظ يكون مستقلاً عن وقوع الأحداث، بمعنى أنه ينتج عن الإجراءات المحاسبية المستخدمة لقياس وتسجيل الأصول بقيم دفترية تقل عن القيم السوقية لها على مدار عمرها الإنتاجي بشكل يؤدي إلى نشأة شهرة غير مسجلة.

4-2- من حيث الدرجة:

يتُّم تبويب التحفظ المحاسبي في ظل هذا التصنيف إلى نوعين هما: التحفظ لأقصى درجة، والتحفظ لأدنى درجة².

أ - **التحفظ لأقصى درجة:** يتُّم من خلال اختيار الإدارة لسياسات محاسبية تهدف للوصول بنتائج الأعمال لأقصى مستوى يحقق دوافعها المستهدفة، مثال على ذلك استخدام سياسة تصفية الخسائر لزيادة الخسائر لأقصى حد ممكن أو تخفيض الربح لأدنى حد ممكن عند تغير إدارة المؤسسة.

ب - **التحفظ لأدنى درجة:** يكون اختيار بدائل السياسات المحاسبية المتحفظة كاستجابة لمتطلبات خارجية عن المؤسسة، وليس بهدف تحقيق أهداف إدارية معينة.

5-2- من حيث مدى الاستمرار:

يمكن التمييز بين نوعين للتحفظ في ظل هذا التصنيف، هما: التحفظ الدائم، والتحفظ المؤقت³.

1 - ممدوح الرشيدي، مرجع سابق، ص22.

2 - محمد جندي، أثر الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح، دراسة تحليلية، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع2، مصر، 2004، ص64.

3 - ممدوح الرشيدي، مرجع سابق، ص23.

أ - **التحفظ الدائم:** يشير إلى تلك الاختيارات الإدارية التي تتم بصفة مستمرة عبر الزمن، والتي غالباً ما تكون تحفظات إجبارية تفرضها جهات خارجية على المؤسسة، لها سلطة إلزام بإجراءات معينة، أو تلك التحفظات المرتبطة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة.

ب - **التحفظ المؤقت:** فهو يشير إلى اختيارات الإدارة التي يتم تعديلها باختلاف المواقف والظروف المحيطة، أو التغير في القرارات التي يتم اتخاذها، ولذلك فإن هذا النوع من التحفظ المحاسبي يقتصر على استخدام سياسات محاسبية بديلة تحقق أهدافاً محددة في فترة زمنية معينة.

2-6- من حيث النطاق:

يشمل هذا التصنيف على نوعين للتحفظ هما: التحفظ الكمي، والتحفظ الجزئي.

أ - **التحفظ الكمي:** يتم من خلال اختيار الإدارة لكافة عناصر التحفظ، من إيرادات ونفقات وأصول والتزامات، وإجراء تغييرات في السياسات والطرق والتقدير، لجعل نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة أكثر تحفظاً.

ب - **التحفظ الجزئي:** فهو يرتبط باختيارات محاسبية محددة لعناصر معينة، بهدف تحقيق أهداف مرحلية أو جزئية، ومثال ذلك اختيار سياسات محاسبية متحفظة للتحكم في بعض العلاقات، أو النسب كالسيولة ورأس المال العامل في مرحلة إبرام عقود الديون.

مما سبق من العرض لأنواع التحفظ المحاسبي، يتبين أنه لا يوجد اتفاق واضح فيما بين الباحثين في التحفظ المحاسبي حول تصنيف موحد للتحفظ المحاسبي، حيث يمكن تصنيفه إلى أنواع عديدة، تبعاً لاختلاف وجهات النظر، ومجالات الاهتمام في البحوث المحاسبية المختلفة.

3 - إيجابيات التحفظ المحاسبي:

تستند إيجابيات استخدام التحفظ المحاسبي، وتبني سياسات محاسبية متحفظة، إلى مبررات وأسباب من أهمها ما يلي:

- يعد التحفظ المحاسبي أداة مناسبة لمواجهة التفاؤل المفرط لدى المحاسبين والمديرين في تقييم موجودات المؤسسة والتزاماتها، وهو أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي تواجه المحاسبين¹.

1 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص46.

- يؤدي استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي في مجال المحاسبة إلى مخرجات محاسبية تمتاز بالموضوعية، أي أن ما ينتجه النظام المحاسبي من معلومات محاسبية، يكون عادة مُعدَّ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها¹.

- إن التحفظ المحاسبي له دور هام في حماية مصالح حملة الأسهم من الإدارة التي قد تميل إلى إتباع سياسات متفائلة، تؤدي إلى تضخم الأرباح التي للإدارة نصيب منها، وكذلك حماية مصالح أصحاب الديون، من خلال عدم توزيع مكاسب غير محققة على حملة الأسهم، كما أن التحفظ المحاسبي يعتبر مفيداً جداً وبوجه خاص للمستثمرين قليلي المعرفة الذين يأخذون الأرقام المحاسبية كما هي، حيث تكون التكلفة التي يتحملونها نتيجة التحيز باتجاه زيادة الربح.

- إن التحفظ المحاسبي يساعد في تحسين جودة المعلومات وجودة الأرباح، حيث إن تبني التحفظ قد يقلل من السلوك الانتهازي للإدارة، ومن ثم يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية، وقد وجدت كثير من الدراسات أن التحفظ المحاسبي يعمل على زيادة جودة الإفصاح، وأن تطبيق سياسات محاسبية أكثر تحفظاً يمثل أحد أدوات زيادة مستوى جودة المعلومات وتخفيض عدم التماثل².

- تقييم جودة الإفصاح: تعتبر جودة الإفصاح نتيجة طبيعية للسياسات المحاسبية المتحفظة، لأنها تضمن مدى وضوح الإيضاحات في شرح السياسات المحاسبية الأساسية، والافتراضات التي بُنيت عليها التقديرات المحاسبية³.

4 - سلبيات التحفظ المحاسبي:

يمكن تلخيص سلبيات استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي فيما يلي:

- يتعارض استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي مع بعض المبادئ والخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المحاسبية مثل: الحيادية والقابلية للمقارنة والثبات والتمثيل الصادق، مثل التعارض الواضح ما بين التحفظ المحاسبي وخاصية الاتساق والثبات، حيث يؤدي استخدام التحفظ المحاسبي في مجال تقييم بضاعة آخر المدة، وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتقييمها على أساس التكلفة في سنة، وعلى أساس القيمة السوقية في سنة أخرى، ولذلك فإن تبني سياسات محاسبية متحفظة، قد تؤدي إلى تشويه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من خلال إظهارها بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية⁴.

1 - عمر إقبال ومأمون القضاة، أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي، دراسة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العلوم الإنسانية، مج28، ع4، فلسطين، 2014، ص902.

2 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص45.

3 - عبد المالك أحمد، أثر قواعد حوكمة الشركات على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصري، دراسة نظرية وتطبيقية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج15، ع1، مصر، 2012، ص10.

4 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص46.

- إن المبالغة في التخفيض من قيمة الأصول والإيرادات، وفي زيادة قيمة المصروفات والالتزامات من شأنه أن يؤدي إلى نتائج لا تقل خطورة عن المبالغة في زيادة قيمة الأصول والإيرادات، والمبالغة في تخفيض قيمة الالتزامات والمصروفات، لأنه ترتب على مثل هذه التصرفات أن تلحق الضرر ببعض الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات¹.
- إن الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول، والقيم الأعلى للالتزامات، وفقاً للتحفظ يتناقض مع فرض الدورية، وضرورة تحديد نتائج أعمال كل دورة بشكل دقيق، وتبعاً لذلك، فإن تطبيق التحفظ قد يضر بمصالح بعض المساهمين، إذ يُنقص من أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم من المساهمين الجدد في دورات قادمة².
- تحديد مواطن الخطر: يساعد التحفظ على تحديد ما إذا كانت هناك شكوك في جودة السياسات والتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يستدل في تحديد مواطن الخطر في السياسات والتقديرات المحاسبية بكل مما يلي: وجود تغييرات محاسبية غير مبررة، وجود زيادة في الأرباح غير مبررة، وجود زيادة غير طبيعية في حسابات العملاء، وجود زيادة غير طبيعية في المخزون، وأن هناك زيادة في الفجوة بين أرباح المؤسسة، وتدفقاتها النقدية التشغيلية³.
- إن تبني المؤسسات للسياسات المحاسبية المتحفظة، يؤدي إلى سيادة مصلحة الدائنين على حساب مصلحة حملة الأسهم، ويزيد من تباين المعلومات بين المستثمرين والإدارة، الأمر الذي قد يترتب عليه زيادة تكاليف الوكالة، ولهذا يمثل التحفظ عائقاً يجب الاستغناء عنه⁴.
- يعمل التحفظ المحاسبي على تقييد محتوى المعلومات، ويقلل من قدرتها على التنبؤ بالمستقبل، الأمر الذي ينعكس على عقود المديونية، ويخفض من كفاءتها⁵.
- إن ممارسة التحفظ المحاسبي قد تتيح فرص التلاعب بالأرقام المحاسبية، ومن إمكانية تكوين احتياطات سرية، وما قد يترتب على ذلك من تأثيرات سلبية على بيئة المعلومات وانخفاض جودة الأرباح، وصعوبة الاعتماد عليها في التنبؤات، الأمر الذي يشير في مجمله إلى إعداد تقارير مضللة قد تؤثر على دقة قرارات المستخدمين، خاصة المستثمرين والمراجعين⁶.

1 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص46.

2 - إسلام رزق، قياس أثر التحفظ المحاسبي على جودة المحتوى الإعلامي للتقرير المالي في سوق الأوراق المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2008، ص17.

3 - عبد المالك أحمد، مرجع سابق، ص10.

4 - محمد الأرضي، تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ع3، مصر، 2008، ص51.

5 - رجب سعيد محمود أبو جراد، نفس المرجع ونفس الصفحة.

6 - رجب سعيد محمود أبو جراد، نفس المرجع ونفس الصفحة.

مما سبق يتبين أن للتخفظ المحاسبي إيجابيات وسلبيات، حيث يشير البعض إلى أن التخفظ المحاسبي يعتبر وسيلة للحد من قدرة إدارة المؤسسة على تبني أساليب المحاسبة المتحررة التي تحقق من خلالها مصالحه الشخصية حتى ولو على حساب مصالح الأطراف الأخرى، بينما يشير آخرون إلى أن ممارسة التخفظ المحاسبي من شأنها العمل على تغيير محتوى المعلومات المحاسبية، وتشويهها من خلال إظهارها بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية، ولكن بالرغم من وجود السلبيات، فإن الأدب المحاسبي وثق مزايا عديدة ومعتبرة يحققها التخفظ المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية، تدفع إلى الاهتمام بموضوع التخفظ المحاسبي وإيجابياته، وأنه مزال محط اهتمام المؤسسات والباحثين وأصحاب المصالح.

5 - مبررات ممارسة التخفظ المحاسبي:

لقد قدمت أديبات المحاسبة عدداً من العوامل التي أدت إلى نشأة وتطور التخفظ المحاسبي والتي حددت عوامل الطلب على استخدام ممارسات التخفظ المحاسبي، وتتمثل أهم دوافع ومبررات التخفظ المحاسبي فيما يلي:

5-1- المبرر التعاقدى:

يحقق التخفظ المحاسبي منفعة كبيرة للمستثمرين وغيرهم من الأطراف التعاقدية (كالإدارة والدائنين)، لأنه قد يستخدم كوسيلة لمواجهة عدم تماثل المعلومات ومواجهة المشاكل الخاصة بالتحاسب بين أطراف التعاقد ذات العلاقة بالمؤسسة كتنظيم، ويقترح هذا المبرر أن التخفظ المحاسبي يزيد من كفاءة الأرباح كمقياس لأداء المؤسسة، كما يرفع من كفاءة الأصول كمقياس لقيمة المؤسسة.

5-2- المبرر القضائي:

يساعد التخفظ المحاسبي المؤسسات على تجنب المزيد من التكاليف القضائية المحتمل أن تترتب على التعرض للمساءلة القضائية، وذلك من خلال تقييم الأصول بالنقص. كما يقلص التخفظ المحاسبي مخاطر دعاوى القضائية التي تحيط بأنشطة زيادة حقوق الملكية، حيث يعتقد البعض أن المؤسسات التي تقوم بإصدار الأسهم تكون أكثر تحفظاً بالمقارنة بالمؤسسات التي تقوم بزيادة التمويل من خلال الديون فقط¹.

1 - رشا الغول، التخفظ المحاسبي، مكتبة الوفاء القانونية، القاهرة، 2015، ص 14.

3-5- المبرر التنظيمي:

يساهم التحفظ المحاسبي في تخفيض التكاليف السياسية التي يحتمل أن تترتب على تقييم الأصول بالزيادة مقارنة بتقييمها بالنقص نتيجة تطبيق المعايير المحاسبية والتشريعات الملزمة، كما يقترح هذا المبرر أن يساهم التدخل الحكومي في تنميط إعداد القوائم المالية في ميل المؤسسات نحو إتباع المزيد من ممارسات التحفظ المحاسبي. وقد أكد البعض على ما سبق من خلال كشفهم عن أن أرباح المؤسسات العاملة في الدول التي تتمتع بوجود قانون عام وأحكام قضاء ومستوى جيد من التنظيم المهني تعتبر أكثر تحفظاً بالمقارنة بالمؤسسات العاملة في الدول الأخرى¹.

4-5- المبرر الضريبي:

يساعد التحفظ على تخفيض الدخل للتحاسب الضريبي من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد وتعجيل الاعتراف بالمصروف²، كما أن ضريبة الدخل تتناسب طردياً مع الأرباح المعلنة، لذا تلجأ المؤسسات إلى تخفيض الأرباح ومن ثم تخفيض ضريبة الدخل المستحقة عليها من خلال استخدام التحفظ المحاسبي عند الإعلان عن الأرباح والقيم العليا للأصول وهذا بدوره يساهم في تأجيل الضريبة³.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعاً للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعديها الوطني والدولي⁴.

1 - تعريف التهرب الضريبي:

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظراً لتطورها المتواصل.

فقد عرفه (غالب عرفات) " أنه التخلص جزئياً أو كلياً من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزانة"⁵.

1 - رشا الغول، مرجع سابق، ص15.

2 - رشا الغول، نفس المرجع ونفس الصفحة.

3 - رجب سعيد محمود أبو جراد، مرجع سابق، ص57.

4 - كمال رزق وبوعلام رحوم، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة بجامعة سعد دحلب البليدة، 2010، ص12.

5 - سالم الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 27، 2003، ص263.

وعرفه الدكتوران (حسن عواضة، وعبد الرؤوف قطيش) "أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير"¹.

وعرفه (أبو نصار وآخرون) "أنه قيام المكلف ببعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه"².

ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي الذي لا ينتهك القانون وإن كانت بعض أساليبه قد توصف بكونها غير أخلاقية ومدفوعة بنية استغلال الثغرات الموجودة في النصوص القانونية، وبين الغش الضريبي من جهة أخرى الذي يجرمه القانون ويعاقب عليه³.

التهرب الضريبي هو السلوك الذي يهدف إلى تقليل مقدار الالتزامات الإجبارية للضريبة، ولكن بدون وجود العنصر المقصود إذ أن غياب هذا العنصر يجعل من الممكن التمييز بين التهرب الضريبي من الغش الضريبي، وبعبارة أخرى للإدارة الجبائية دور كبير في التقدير هنا، حيث إذا استخدم دافع الضرائب وسائل قانونية يصبح الهروب أمثلاً من ناحية أخرى، إذا كانت تعتمد على تقنيات غير مشروعة فإن الهروب يعتبر غش واحتيال⁴.

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

2 - أنواع التهرب الضريبي:

1-2- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم⁵، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب هي⁶:

أ - **تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف:** ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة التي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن استهلاك إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

1 - حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود، 1995، ص291.

2 - أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط 02، 2003، ص28.

3 - <http://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/> 29.01.2019 à 21:09.

4 - Vernier Eric, Fraude fiscale et paradis fiscaux, Dunod, Paris, 2014, P16

5 - Gaudemet Paul Marie, Précis De Finances Publiques, Édition Montchrestien, Paris, 1970, P 314.

6 - محمد حامد دويدار، دراسات في الإقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة والسياسة المالية في الإقتصاد الرأسمالي، مصر، منشأة المعارف، 1980، ص230.

نلاحظ أن هذا التهرب يركز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

ب - **تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:** يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف (مالية، اقتصادية واجتماعية)، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للمؤسسات إلى معدلات خاصة قصد تشجيع الاستثمار.

ج - **تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:** قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لكن نشير أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع من خلاله تحقيق أي هدف يعكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة هذه الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي، ضف إلى ذلك، رغم احترام هذا التهرب الإطار الشرعي (إلا أنه يظهر نقصا في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي)¹.

2-2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

لقد تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي حيث عرفه (جامع أحمد)² أنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره. كما عرفه القانون الجبائي الجزائري³ أنه كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسيه في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصنيفها كليا أو جزئيا. في هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي:

1 - André Mergairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, deuxième édition, suisse, 1977, P 25.

2 - أحمد جامع، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشرة العربية، ج1، ط2، القاهرة، 1975. ص244-245.

3 - المادة " 1-303" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، ص79.

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، في هذه الحالة يكون التهرب كلي.

- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.

- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه.

وحتى يعتبر أي سلوك غش ضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، بالإضافة إلى توفر النية السيئة لذلك السلوك.

ورغم أن كلا الشكلين اللذين يمكن أن يتخذهما التهرب يهدفان للوصول إلى نفس الغاية هي عدم الالتزام بأداء الضريبة، إلا أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي، دون أي مقابل إيجابي، بينما التجنب الضريبي قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة (اقتصادية، اجتماعية، سياسية).

3 - أشكال التهرب الضريبي:

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

3-1- الامتناع:

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا، ويكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعطته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئيا كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة¹.

1- Gaudemet Paul Marie, Op.cit. P 315.

2-3- الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف يوظف أمواله في أنشطة تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المهتمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا وتحفيزا لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري¹.

3-3- الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين²، وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة.

4 - أساليب التهرب الضريبي:

لا يمكن حصر كل أساليب التهرب الضريبي لتعدددها، نذكر منها ثلاثة أساليب وهي:

1-4- التهرب عن طريق التحايل المادي:

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

1 - أحمد جامع، مرجع سابق، ص 244-245.

2 - مصطفى عواوي و نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2011، ص 14.

4-2- التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، فلقد عرفه (Bruno) على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية".
يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير¹، ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

أ - الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلاً: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول².

ب - الإخفاء عن طريق عمليات وهمية: يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال³.

4-3- التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً، باعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجبت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة على مجمل نشاطه، ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل المحاسبي وهما:

أ - تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية: إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء

1 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004، ص14.

2 - مصطفى عوادي ونصر رحال، مرجع سابق، ص52-53.

3 - مصطفى عوادي ونصر رحال، نفس المرجع ونفس الصفحة.

متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة¹، ونذكر منها:

* **المستخدمون الوهميون:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة¹.

* **النفقات والمصاريف غير المبررة:** لقد سمح المشرع للمكلف بخضم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بها أو مسيري المؤسسة وذلك بتخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال، مثلاً صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة².

* **تقنية الإهلاك:**³ تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم، في الاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات إجتماعية...إلخ.

وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.

- لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.

- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكبر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلاً للاسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان غير قابل للاسترجاع⁴، ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبئ من أعباء الاستغلال.

1 - المادة 169-2 من ق.ض.م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.

2 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، 2005، ص44-45.

3 - مصطفى عوادي ونصر رحال، مرجع سابق، ص46.

4 - المادة 3-141 و المادة 174 من ق.ض.م.ر.م (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2010).

ب - تخفيض الإيرادات: من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثراً للعملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بالاتفاق مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقداً.
 - التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهبية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
 - عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
 - يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.
- من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز التهرب جلياً، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي¹.

المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الضرائب المؤجلة ومكوناتها وحالات إثباتها.

1- مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها:

1-1- مفهوم الضريبة المؤجلة:

تعتبر الضرائب المؤجلة أحد مكونات التقارير المالية، والهدف من المحاسبة عن الضرائب المؤجلة هو المحاسبة عن التأثيرات المستقبلية للضرائب التي ستظهر بسبب الاختلاف بين مبادئ الاعتراف والقياس وفقاً لمعايير المحاسبة مقابل القانون الضريبي، وبالتالي فإن الضرائب المؤجلة تمثل النتائج الضريبية المستقبلية للبنود والصفقات التي عرفت بشكل مختلف في البيانات المالية عن التقارير الضريبية².

1 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 26-27.

2 - ابراهيم العدي، أثر الضرائب المؤجلة في جودة البيانات المالية، مجلة جامعة البعث، العدد 17، سوريا، 2016، ص 75.

إن ضريبة الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع (Payable) ونعني بها ضريبة مؤجلة كإلتزام (خصوم) أو ضريبة قابلة للاسترجاع (Recouvrable) ونعني بها ضريبة مؤجلة أصول، أثناء الدورات المستقبلية¹.

وقد عرف (M.Narasimhan and B.Harisha)² عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها: "العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة". وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة³.

وقد قام النظام المحاسبي المالي SCF بتعريف الضرائب المؤجلة على الأصول، الضرائب المؤجلة على الخصوم على أنها: "الحسابات (الضرائب المؤجلة) موجهة لاستلام المبلغ المحسوب من الضرائب المؤجلة و تقيد فيها الضرائب المفروضة المؤجلة كأصول و خصوم المحددة في كل إقفال للسنة المالية على أساس، التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال دون حساب التحيين"⁴.

وكما عرفها أيضا (D.Citron)⁵ بأنها ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة.

2-1- الاختلافات والفروق الضريبية:

نتيجة لوجود اختلافات بين المعايير المحاسبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القواعد والقوانين والمتطلبات الضريبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح الخاضع للضريبة، فسوف تكون هناك فروق بين صافي الربح المحاسبي، والربح الخاضع للضريبة، والتي قد تكون فروقا دائمة أو مؤقتة.

1 - شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 178.

2 - M.Narasimhan and B.Harisha. Impact of Tax Facility on Firm Value. The Chartered Accountant, 2006, P 56-63.

3 - B.Jagwani. Accounting for Deferred Taxes (AS 22), Has. The Dust Finally Settled in India, 2008?

This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

4 - المادة 134-3، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، المتعلقة بالضرائب المؤجلة، ص 19.

5- D.Citron, The Valuation of Deferred Taxation, Evidence from the UK Partial Provision Approach. Journal of Business, Finance & Accounting. Sep/Oct. 2001. P 821-822.

أ - **الفروق الدائمة:** تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية وتهدف إلى تحقيق أبعاد اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، كما هو الحال عندما يتم استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو عدم السماح بخضم أنواع معينة من المصروفات أو السماح بخضم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تحملتها المؤسسة، وهذه النوعية من الفروق تظل مستمرة مادامت التشريعات الضريبية المرتبطة بها مازالت قائمة، وهى بذلك أيضا لا تمثل مشكلة محاسبية، ولا ينتج عنها الاعتراف بأي ضرائب مؤجلة، والدليل على ذلك تعريف المعيار الدولي (IAS 12) للفروق الدائمة على أنها "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي عن الفترة والتي تنشأ في الفترة الجارية ولا تنعكس في فترات تالية"¹.

وعرف آخرون الفروق الدائمة على أنها: "الفروق التي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لبعض العناصر ومثل هذه الفروق تنشأ في فترة معينة ولا تنعكس في المستقبل وبالتالي فالفروق الدائمة تظل دائمة"².

وعن خصائص الفروق الدائمة فقد أوضح البعض أن من سماتها أن تأثيرها يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها ولا ينعكس على الفترات المالية التالية؛ بالتالي لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، بالإضافة لذلك فإن تأثيرها ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى الميزانية، وبالتالي هذه الفروق لا تمثل أي مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها، مع ضرورة التأكيد على أن مثل هذه الفروق تؤثر في تحديد مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله المؤسسة خلال الفترة المالية التي تنشأ فيها تلك الفروق³، ومنها على سبيل المثال ما يلي⁴:

* عناصر يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية ولكن لا يتم الاعتراف بها للأغراض الضريبية مثل:

- الضريبة على الدخل التي تحملتها المؤسسة على أرباحها.
- عوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين الغير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- الاحتياطات على اختلاف أنواعها.

1 - اسامة على عبد الخالق، دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالحاسبة عن ضرائب الدخل، المؤتمر الضريبي السابع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2002، ص134.

2 - B.Jagwani, Op.cit. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>

3 - محمد عباس بدوى، أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار الحاسبة المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان، الفحص الضريبي في ضوء معايير الحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2007، ص71.

4 - منصور البديوى، الحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص402-425.

* عناصر يتم الاعتراف بها للأغراض الضريبية ولكن لا يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية مثل:

- حصة العاملين من أرباح شركات الأموال التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

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

وعرف (أسامة علي عبد الخالق)¹ الفروق المؤقتة على أنها: "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي للفترة والتي تنشأ نتيجة أن الفترة التي يتم تضمين بعض عناصر الإيرادات والمصروفات في الدخل الخاضع للضريبة تختلف عن الفترة التي يتم تضمينها في الدخل المحاسبي وتنشأ هذه الفروق في فترة ما ثم تنعكس في فترة أو فترات تالية"، ويلاحظ أن هذا التعريف يعتبر تعريفاً غير مناسباً للفروق الوقتية، والتي تنتج عن اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات و المصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، وقد استخدم مصطلح الفروق الوقتية في الرأي (11)، والصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي في عام 1967 (APB,11).

ورغم أن الفروق الوقتية تؤدي إلى نشأة اختلاف بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات محاسبياً عنها ضريبياً، إلا أن هناك أسباباً أخرى تؤدي إلى نشأة مثل هذه الاختلافات، على سبيل المثال عمليات الاندماج بين المؤسسات والتي قد تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول والالتزامات للأغراض المحاسبية في الوقت نفسه لا يتم تعديل الأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات، ولذلك يعتبر مفهوم الفروق المؤقتة مفهوماً أعم وأشمل من الفروق الوقتية.

وعن خصائص الفروق المؤقتة فقد أوضح (محمد عباس بدوي)² أن من سماتها أن تأثيرها لا يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس على الفترات المالية التالية مما يؤدي إلى وجود آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، بالإضافة لذلك فإن تأثيرها لا ينصب فقط على قائمة الدخل وإنما يمتد أيضاً إلى الميزانية، ومن خصائص تلك الفروق أيضاً أن منها ما يكون قصير الأجل، أي تنعكس آثاره في الفترة التالية مباشرة

1 - أسامة علي عبد الخالق، مرجع سابق، ص 84.

2 - محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 56.

الفصل الأول الأديبات النظرية للدراسة

لسنة حدوثها، والبعض الآخر من هذه الفروق يكون طويل الأجل حيث تنعكس آثارها في أكثر من فترة تالية للفترة التي نشأت فيها، مثال ذلك إهلاك الأصول الثابتة¹.

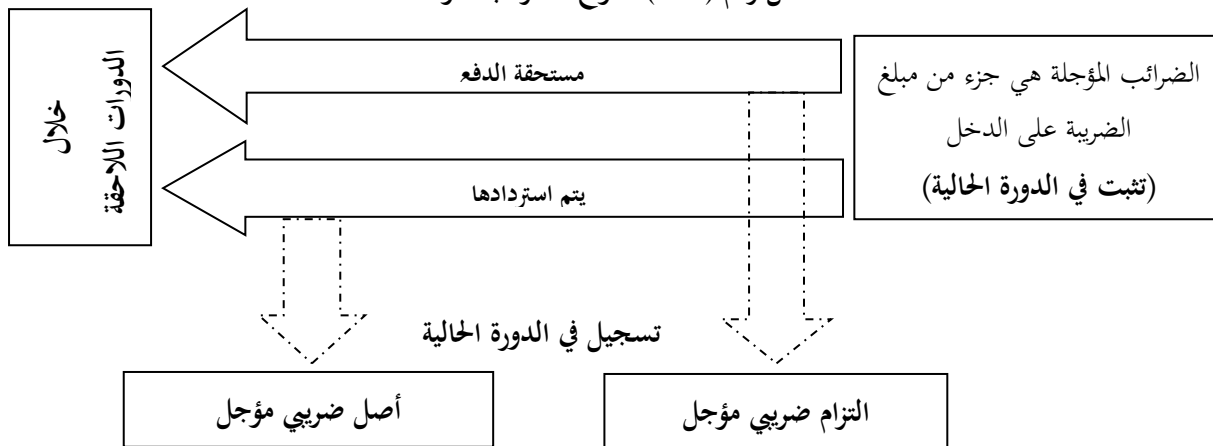
وطبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS12)، وفقرات SCF يمكن للفروق المؤقتة أن تكون:

* **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** تعرف هذه الفروق بأنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عنها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام"، وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة.

ويرى (M.Martin)² أنه يمكن تقسيم الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة إلى نوعين وهما: الفروق المرتبطة بالإيرادات والفروق المرتبطة بالمصروفات، فعلى سبيل المثال الإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبياً وفقاً لأساس الاستحقاق، ولكن يتم الاعتراف بها ضريبياً وفقاً للأساس النقدي فهي تؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، وفيما يتعلق بالمصروفات عندما ينخفض مصروف الإهلاك للأغراض المحاسبية عنه للأغراض الضريبية أيضاً تنشأ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة.

* **فروق مؤقتة قابلة للخصم:** تعرف على أنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها تخفيض في الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام"، وتتسبب هذه النوعية من الفروق المؤقتة في الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.

الشكل رقم (1-1): أنواع الضرائب المؤجلة



المصدر: تجاني بالرقى والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 03.

1 - عبد العزيز السيد مصطفى، المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 51، 1997، ص 44.

2- M.Martin. SFAS 109 Accounting for Income Taxes an Overview with Examples. The National Public Accountant, 2001; P 18-25.

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

1-3- مكونات الضريبة المؤجلة:

بصفة عامة، تنقسم الضريبة المؤجلة إلى نوعين أو مكونين أساسيين هما، الأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، ونبيناؤها في الفقرات التالية كما يلي:

أ - **الأصول الضريبية المؤجلة:** هناك العديد من التعريفات التي تناولت تعريف الأصول الضريبية المؤجلة ومنها التعريف الذي ورد بقائمة المعايير رقم (109)، والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عام 1992 (FASB,109)، والتي عرفت الأصول الضريبية المؤجلة بأنها¹: "مجموعة من المنافع الضريبية المستقبلية والتي تنتج عن:

- إمكانية ترحيل الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية.
- إمكانية ترحيل الخصومات الضريبية لفترات مستقبلية.
- وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في الفترات المستقبلية."

في حين أن معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 12)، فقرة (5) والصادر في عام 1979 عرف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها²: "قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية وذلك في الحالات التالية:

- وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام .
- وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام .
- وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل."

1 - محمد عبد العزيز خليفة، الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء أحكام القانون 91 لسنة 2005، ص49.

2 - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2014، ص718.

وعرف (J.Poterba, N .Rao, and J. Seidman)¹ الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: "تلك الأرصدة التي تقيس وتعبر عن الضرائب التي تم سدادها بالفعل ولكن لم يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية".
والخلاصة أنه يمكن تعريف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: حقوق مستقبلية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية.

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

ويتضح بذلك أن التعريف السابق للالتزامات الضريبية المؤجلة لم يأخذ في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للالتزامات الضريبية المؤجلة حيث من الممكن عدم سداد مثل هذه الالتزامات في المستقبل وذلك إذا كانت ناتجة عن فروق مؤقتة متكررة ومتزايدة في الفترات المستقبلية مما يؤدي إلى تزايد قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة في الفترات التالية.

كذلك يمكن تعريف الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها²: "أعباء ضريبية مستقبلية من المتوقع أن يتم سدادها في فترات انعكاس الفروق المؤقتة والتي سوف تخضع للضريبة في الفترات المستقبلية".

2- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

1-2- الالتزامات الضريبية المؤجلة:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة الضريبية، ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن (المعيار الدولي 12).

أ - الاعتراف الأولي بالضريبة.

ب - الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها:

1 - J.Poterba N .Rao and J. Seidman. Temporary Differences, Deferred Tax Positions, and Corporate Incentives. 2009. This Document Available on Line at : <http://www.ssrn.com>

2 - صلاح حسن على سلامة، المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر، دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول 2006، ص46.

- ليست اندماج للأعمال.

- في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في المؤسسات التابعة، أو الفروع والمؤسسات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

- تكون المؤسسة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت.

- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

2-2- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماج أعمال.

- في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المؤسسات التابعة، أو الفروع والمؤسسات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، وذلك فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن:

- ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

- يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

كما يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابله.

3- حالات إثبات الضرائب المؤجلة:

3-1- التحليل حسب أسلوب الميزانية:

وهو الأسلوب المعتمد في المعايير الدولية لاسيما IFRS وفي النظام المحاسبي المالي SCF حيث يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية وذلك عن طريق مقارنة القيمة المحاسبية مع القيمة الجبائية، ويمكن تمثيل هذا الأسلوب بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية.



المصدر: تجاني بالرقى والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص05.

3-2- التحليل حسب أسلوب جدول الحسابات (الأثر المنتظر من العمليات):

يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب جدول الحسابات بمقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي، ويمكن تمثيل هذا الأسلوب بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب جدول الحسابات



المصدر: تجاني بالرقى والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص05.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة (الأديبات التطبيقية)

سوف نستعرض في هذا المبحث أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت الموضوع من عدة جوانب لفترات زمنية مختلفة، كما سنتطرق إلى مقارنة الدراسات السابقة وما يميز دراستنا واعتمدنا في ذلك على أحدث الدراسات.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولاً: دراسة عمر إقبال ومأمون القضاء 2014

بعنوان: "أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي (دراسة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية)".

إن موضوع التحفظ المحاسبي يعد من أقدم موضوعات المحاسبة المالية وأصبح مطلباً أساسياً في الوقت الراهن من جانب الأطراف ذات العلاقة بعملية التقرير المالي خصوصاً في أعقاب حالات الانهيار التي شهدتها مطلع القرن الحادي والعشرين. وتهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على التفسيرات المختلفة للتحفظ، وأهم الإيجابيات والسلبيات للتحفظ،
- معرفة أثر الأزمات المالية على التحفظ المحاسبي، وتحقيقاً لأهداف البحث قام الباحثون بإتباع المنهج الوصفي بالاعتماد على المصادر المحاسبية من الكتب والمجلات والبحوث العربية والأجنبية، فضلاً عن تصميم استمارة إستبانه تم وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في المدراء والمستشارين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والداخلين في الشركات المساهمة الأردنية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- إن الشركات المساهمة الأردنية تلتزم بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية.
- أن الأزمات المالية أدت إلى زيادة استخدام التحفظ المحاسبي.
- أن الأزمات المالية أدت إلى التأكيد على استخدام محدد التحفظ المحاسبي.
- أن التحفظ المحاسبي يخفف من مخاطر انهيار الشركات وأنه أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي يتعرض لها المحاسب.

ثانياً: دراسة علي 2014

بعنوان: "دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة السودانية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السودانية".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مدى ممارسة الشركات السودانية لعملية التخطيط الضريبي وما إذا كانت تتبع التحفظ في القوائم المالية.

- بيان نتيجة العلاقة بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية لشركات المساهمة السودانية.

وقد استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لدراسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي والعلاقة بين هذين المتغيرين من خلال تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمديرين الماليين والمدراء الإداريين، حيث تم أخذ عينة عشوائية بسيطة من المجتمع الأصلي، وتم توزيع عدد (30) استبان كاملة بنسبة 100 % وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- أن الشركات المساهمة السودانية تستفيد من المزايا والحوافز الضريبية من خلال ممارستها لعمليات التخطيط الضريبي.

- وجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية. وعلى ضوء النتائج السابقة أوصت الدراسة إلى زيادة اهتمام الشركات المساهمة السودانية بالتقليل من الوحدات المختصة بعمليات التخطيط الضريبي للاستفادة من المزايا والحوافز الضريبية.

ثالثاً: دراسة سعد الدين 2014

بعنوان: "تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- اختبار العلاقة بين التحفظ المحاسبي وتكلفة رأس المال كأحد أهم الآثار الاقتصادية الناجمة عن تطبيق التحفظ بالقوائم المالية.

- أثر علاقة التحفظ المحاسبي بتكلفة رأس المال على قيمة المنشأة في أسواق المال، من خلال أربعة محاور تضمنت: مفهوم التحفظ في الفكر والتطبيق المحاسبي، والإطار الفكري لتكلفة رأس المال، ودراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي وتكلفة رأس المال.

كما تضمنت الدراسة دراسة تطبيقية لاختبار الفروض لعينة مكونة من (32) شركة مصرية مسجلة بالبورصة خلال الفترة الممتدة من (2008-2012)،

وأظهرت نتائج الدراسة أن:

- وجود علاقة ارتباط معنوية عكسية بين التحفظ على التقارير المالية وتكلفة رأس المال.

- وجود علاقة ارتباط طردية بين التحفظ وقيمة المنشأة.

- استطاعت الشركات المتحفظة من المحافظة على قيمتها بعد عام 2011.

وكانت من أهم توصيات الدراسة عدم استبعاد التحفظ المحاسبي من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ضمن المشروع المشترك بين IASB و FASB، وتشجيع الشركات المصرية للحد من عملية تعديل القوائم المالية.

رابعاً: دراسة النجار 2014

بعنوان: "قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- قياس مستوى التحفظ في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

- بيان أثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج (Beaud Et Ryan, 2000)، ونموذج (Basu, 1997)

لقياس التحفظ المحاسبي، وقد طبقت الدراسة على عينة مكونة من (31) شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة الممتدة من (2005-2012)،

وأظهرت نتائج الدراسة أن:

- انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

- قطاع البنوك و التأمين الأكثر تحفظاً، والقطاع الاستثماري الأقل تحفظاً.

- مستوى التحفظ المحاسبي يؤثر إيجاباً على القيمة السوقية للسهم.

وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور التي تقوم به الهيئة المشرفة على السوق المالي، بهدف تفعيل الرقابة

على عملية الإقرار المالي، وإلزام الشركات بزيادة مستويات التحفظ، وضمن مستويات معقولة، وضرورة قيام مدققي الحسابات الخارجيين بإبداء رأيهم في مدى كفاية مستوى التحفظ داخل القوائم والتقارير المالية المنشورة.

خامساً: دراسة رجب سعيد محمود أبو جراد 2015

بعنوان: "العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسية وأثرهما على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسية وأثرهما على جودة

الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، وقام الباحث بتسليط الدراسة على

المصارف المحلية في بورصة فلسطين والمصنفة كمصارف محلية حسب تصنيف سلطة النقد الفلسطينية ما بين عام (2008-2014)، وقد بلغ مجتمع الدراسة (7) مصارف، وقد تم إجراء مسح شامل لها، وكانت عدد المشاهدات الكلية (49) مشاهدة (مصرف/سنة).

ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية (BTM)، ونسبة المستحقات إلى الأرباح قبل البنود غير العادية والعمليات غير المستمرة (TACC) كمقياس للحفاظ، وذلك بالاعتماد على بيانات التقارير المالية المنشورة للمصارف، في حين استخدمت الدراسة مؤشر قياس الحاکمية المؤسسية الذي استخدمه (Brown & Caylor.2004) وتكون من (51) مبدأً توزعت على (7) عناصر أساسية هي (أنظمة التدقيق المتبعة، مجلس الإدارة، اللوائح والقوانين الداخلية، مستوى التعليم لأعضاء مجلس الإدارة، المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، ملكية الأسهم، السياسات المستقبلية)، وذلك بما يتناسب مع دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين لعام (2014)، كما قامت الدراسة بقياس جودة الإفصاح من خلال تعليمات نظام الإفصاح الصادرة عن بورصة فلسطين (PEX) والمصادق عليها من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطيني (PCMA)، وقد وضعت الدراسة ثلاثة أسئلة رئيسية، وثلاثة فرضيات رئيسية لتحقيق أهداف الدراسة، واستخدمت الدراسة أساليب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والانحدار الخطي البسيط والمتعدد لتحليل البيانات واختبار العلاقات.

وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى تحفظ المصارف في تقاريرها المالية، وتطبيقها لقواعد الحاکمية المؤسسية، ويعتبر هذا من سمات القطاع المصرفي.
- أن مستوى التحفظ في السياسات المحاسبية لا يؤثر على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية.
- أن هناك تأثير لمستوى تطبيق قواعد الحاکمية المؤسسية على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في البورصة.

وأوصت الدراسة بتشكيل جهة مختصة في سلطة النقد الفلسطينية (PMA) تعنى بإصدار نشرة دورية عن مستوى جودة الإفصاح في المصارف، وأن تقوم بتشجيع المصارف الجديدة بالمزيد من الإفصاح في تقاريرها المنشورة، وإلزامها بمستوى أعلى من التحفظ المحاسبي، كما أوصت بورصة فلسطين (PEX) بتوفير قاعدة بيانات تاريخية سنوية من مبادئ وقواعد الحاکمية المؤسسية لإجراء الدراسات ذات الصلة، واعتماد نماذج لقياس التحفظ وجودة الإفصاح عن البيانات المالية لتكون مؤشر للمستثمرين والمتعاملين، كما أوصت بتطوير البرامج التعليمية

والتدريبية لتشمل التطورات حول التحفظ والحاكمة المؤسسية والإفصاح بهدف إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمتطلبات القانونية و المهنية.

سادسا: دراسة محسن 2016

بعنوان: "تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- الوقوف على طبيعة تأثير بعض آليات الحوكمة في ممارسات التحفظ المحاسبي لعينة من المصارف المدرجة أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.

- تحديد الآلية الأكثر تأثيرا في ممارسات التحفظ المحاسبي.

لتحقيق هذا الهدف تم استعمال كل من آلية (حجم مجلس الإدارة، الملكية الإدارية، تركيز الملكية، تقرير مراقب الحسابات)، كمتغيرات مستقلة إلى جانب اعتماد نموذجين لقياس ممارسات التحفظ المحاسبي حسب نموذج (C-Score)، ونموذج (Basu) المعدل، والذي تم اعتباره متغيرا تابعا، مع مراعاة تأثير متغيرات الرقابة التي تمثلت في متغيري (حجم الشركة، والرافعة المالية)، لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة من (2008-2013).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود مؤشرات على تطبيق آليات الحوكمة من قبل عينة من المصارف خلال مدة الدراسة، مع التزام المصارف بتشكيل حجم الإدارة ضمن التشريعات النافذة، مع تباينها في نسب تركيز الملكية والملكية الإدارية والرأي الذي أبداه مراقب الحسابات حول القوائم المالية للمصارف العينة.

- وجود علاقة تأثير بين آليات الحوكمة المعتمدة وممارسات التحفظ المحاسبي في المصارف العينة، والتي كانت علاقة تأثير عكسية لكل من حجم مجلس الإدارة والملكية الإدارية في ممارسات التحفظ.

- علاقة تأثير طردية بين كل من نسبة تركيز الملكية وتقرير مراقب الحسابات مع ممارسات التحفظ وفقا لنموذج (C-Score و Basu) المعدل. .

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة إلزام المصارف بتطبيق الحوكمة وآلياتها، وحث المصارف المدرجة أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية، على استمرار ممارسة سياسات محاسبية متحفظة، لما لها من أثر فاعل في الحد من مغالاة قيم الموجودات والمكاسب وحماية المستثمرين، وعلى أن لا يفهم ذلك دعوة للإفراط في ممارسته، بل التوجه لتطبيقه لاتخاذ القرارات، وبما لا يسمح بتضليل مستعمليها.

سابعاً: دراسة أحمد رجب عبد الملك 2016

بعنوان: "دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والتحفيز المحاسبي في الشركات المسجلة بسوق الأسهم السعودي".

نظراً للانخفاضات المالية العالمية والمحلية ودورها في زعزعة ثقة المستثمرين في التقارير المالية المنشورة اتجه الفكر المحاسبي إلى العودة للاهتمام بأهم سياسة محاسبية وهي سياسة الحيطة والحذر (التحفيز المحاسبي) ونظراً لانتهازية إدارة الشركة تجاه السياسة وانخفاض التحفيز المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية، اتجه الفكر المحاسبي إلى التفكير و البحث -للحد من تلك الانتهازية- عن آلية لذلك، وأسفر التفكير والبحث عن آليات حوكمة الشركات وقدرتها على استخدام الأساليب المحاسبية والتي تؤدي إلى التحفيز المحاسبي في التقارير المالية المنشورة، ومن هذا جاءت أهمية الدراسة في خلو المجال المحاسبي السعودي من دراسة توضح العلاقة بينهما.

وعليه كان هدف البحث هو:

- دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات المتمثلة في (حقوق المساهمين، الشفافية والإفصاح و استقلال مجلس الإدارة و لجنة المراجعة و أصحاب المصالح الأخرى) والتحفيز المحاسبي.

- هل العلاقة إيجابية أم سلبية بين آليات حوكمة الشركات والتحفيز المحاسبي.

ولتحقيق هذا الهدف اختبرت الدراسة فرضاً رئيسياً وهو لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات والتحفيز المحاسبي ونظراً لأن آليات حوكمة الشركات تتمثل في خمسة آليات، يتفرع عن الفرض الرئيسي خمسة فرضيات فرعية كل آلية تمثل فرض فرعي.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تقوم بتطبيق آليات الحوكمة تميل إلى استخدام سياسات محاسبية متحفظة وعليه رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهذا يعني وجود علاقة ارتباط (تدرجات متفاوتة ما بين ضعيف و متوسط وقوي) ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات والتحفيز المحاسبي في الشركات المتمثلة في عينة الدراسة وعددها 25 شركة هي الأعلى تحفظاً بالمقارنة مع غيرها من الشركات الأقل تحفظاً، ونظراً لإيجابية هذه الشركات لما لها من تأثير إيجابي على سلامة التقارير المالية المنشورة.

ثامنا: دراسة أشرف محمد صلاح زكي أبو حميدة 2017

بعنوان: "أثر التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على القيمة الاقتصادية المضافة".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التحفظ المحاسبي على القيمة الاقتصادية المضافة لشركات المساهمات المدرجة في بورصة فلسطين، من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم قياس مستوى التحفظ المحاسبي، واشتقاق النسب المالية الدالة على القيمة الاقتصادية المضافة لكل من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وعددها (49) شركة، و قد تكونت عينة الدراسة من جميع الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين منذ عام 2010، التي تتوفر بياناتها المالية مدققة ومنشورة طيلة فترة الدراسة من سنة 2010 لغاية 2015، مع استثناء قطاع البنوك، لخضوعه لقوانين محددة من حيث كفاية رأس المال، حيث يعتمد هذا القطاع على الديون بشكل كبير بخلاف باقي القطاعات، وبالتالي كانت العينة النهائية التي تم إجراء الدراسة عليها، تتكون من (24) شركة، بواقع (92) ملاحظة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لدرجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لسياسة التحفظ المحاسبي، مقاسا ب (القيمة الدفترية إلى السوقية) على القيمة الاقتصادية المضافة.
- تم تأكيد ذلك من خلال وجود أثر ذي دلالة إحصائية لدرجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لسياسة التحفظ المحاسبي، مقاسا ب (نسبة المستحقات الإجمالية إلى الأرباح قبل الأحداث غير العادية والعمليات غير المستقرة) على القيمة الاقتصادية المضافة.

وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها، فقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور الذي تقوم به الهيئة المشرفة على السوق المالي، بهدف تفعيل الرقابة على عملية الإقرار المالي، والتزام الشركات بزيادة مستويات التحفظ، ضمن مستويات معقولة، كي تزيد من موثوقية المعلومات المعروضة والمتاحة لمستخدمي القوائم المالية كافة.

تاسعا: دراسة ماهر ناجي علي وأمير صاحب شاكر 2017

بعنوان: "أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".

هدف البحث إلى:

- بيان مفهوم وأهمية و طرق قياس التحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- إيجاد العلاقة بين التحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- ولتحقيق هدف البحث فقد تم اختيار عينة مكونة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وللفترة من سنة 2011 ولغاية 2015، وبواقع (40) مشاهدة.
- وقد تم قياس التحفظ المحاسبي باستخدام القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية لحقوق الملكية واستخدام مقياس (Standard and Poor's model) لقياس شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالاعتماد على البيانات المالية المنشورة للشركات، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في إجراء الاختبارات الإحصائية للوصول إلى النتائج.

وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- التزام عدد مقبول من الشركات بالتحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- وجود علاقة ارتباط قوية وتأثير بين التحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- ومن أهم التوصيات هي أن تسعى جميع الشركات لممارسة التحفظ المحاسبي فضلا عن التزامها بتحقيق شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

عاشرا: دراسة آمنة خميس حمد ومحمد عبد الله المومني 2018

بعنوان: "أثر التحفظ المحاسبي في إدارة مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة تحليلية".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أثر التحفظ المحاسبي المشروط في إدارة مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية للفترة من (2005-2014)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على عينة مكونة من (160) شركة، حيث ركزت الدراسة على استخدام مقياس مركب من ثلاثة مقاييس للتحفظ المحاسبي المشروط وهي المستحقات غير التشغيلية المتراكمة والتحفظ المحاسبي إلى الأخبار الجيدة ونسبة إجمالي المستحقات الحالية إلى إجمالي المستحقات، وكما تم استخدام مقياس مركب من ثلاثة مقاييس

للتحفظ المحاسبي غير المشروط وهي إجمالي المستحقات والقيمة الدفترية إلى القيمة السوقية والالتواء، وتم استخدام جذر تدني التدفقات النقدية التشغيلية في لحظة جزئية كمقياس لمخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية، بهدف تحليل البيانات المالية واختبار الفرضيات تم استخدام الإحصاء الوصفي ومعاملات الارتباط والتحليل العاملي والانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تمارس الشركات المدرجة في بورصة عمان (الصناعية والخدمية والمالية) التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط.
- يمارس القطاع المالي التحفظ المحاسبي أكثر من قطاع الصناعة والخدمات.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي بنوعية على مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المدرجة في بورصة عمان.
- ومن أهم توصيات الدراسة حث الشركات التي تعاني من مخاطر هبوط في تدفقاتها النقدية التشغيلية إلى ممارسة درجة مناسبة من التحفظ المحاسبي.

الحادي عشر: دراسة إسماعيل قزال 2018

بعنوان: "تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF: دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة من 2011-2015".

تهدف الدراسة إلى:

- الوقوف على مدى تأثير ممارسة مفهوم التحفظ المحاسبي (سياسات الحيلة والحذر) على جودة المعلومات المالية المفصّل عنها في شركات المساهمة الجزائرية وهذا بعد سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي تضمن مفهوم الحيلة والحذر، وهذا بتقييم دور الممارسة في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال الحد من انتهازية أصحاب القرار في الإفصاح عن أرباح على غير حقيقتها.
- الوقوف على مدى استغلال هذا المفهوم لغرض ممارسة إدارة الأرباح بالشكل السالب وهو ما يصطلح عليه بمفهوم تمهيد الدخل.

ولتحقيق هدف البحث قمنا بقياس مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة المدروسة باستخدام ثلاثة نماذج قياسية هي نموذج (Jain and Rezace, 2004) مقياس نسبة المستحقات للأرباح المحاسبية قبل البنود الغير العادية، ونموذج المستحقات غير التشغيلية (Givoly and Hyan, 2000)، ونموذج (Ball and Shivakumar, 2006) الاستحقاق غير المتماثل إلى التدفق النقدي، وللوقوف على ممارسات إدارة الأرباح

بالشكل الموجب قام الباحث باستخدام نموذج جونز المعدل 1995 المعتمد على المستحقات الاختيارية، إضافة إلى استخدام مؤشر 1981 Eckel من أجل معرفة حجم ممارسة تمهيد الدخل.

واشتملت الدراسة على عينة من شركات المساهمة بلغت 47 بمجموع 235 مشاهدة للفترة الممتدة من

2011 إلى غاية 2015، و توصلت إلى النتائج التالية:

- ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية لشركات المساهمة الجزائرية.
- انخفاض درجة ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية لشركات المساهمة الجزائرية.
- انخفاض ممارسة تمهيد الدخل في القوائم المالية لشركات المساهمة الجزائرية.
- يوجد تأثير سالب لسياسات التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية في شركات المساهمة الجزائرية.
- عدم وجود تأثير لسياسات التحفظ المحاسبي على ممارسات تمهيد الدخل في شركات المساهمة الجزائرية المدروسة، مما يعتبر مؤشر لاستخدام هذه السياسات لغرض تمهيد الدخل.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة 2011 Kenny G.A.a Hollemanany

بعنوان: «Warnings Quality: Accounting Conservatism In Public And Private Firms In Netherlands »

"جودة الأرباح: التحفظ المحاسبي في الشركات العمومية و الخاصة في هولندا"

في هذه الدراسة قام الباحث بفحص الفرق بين الفرصة غير المتماثلة بين المؤسسات الهولندية العمومية والخاصة، هذه الفرصة غير المتماثلة يشار لها على أنها التحفظ المحاسبي وينظر إليه على أنه سمة من سمات جودة التقارير المالية ويتم إثباتها من خلال الخسائر الاقتصادية التي يتم الاعتراف بها في الوقت المناسب في الربح المحاسبي مقارنة بالمكاسب الاقتصادية، في هذه الدراسة يتم فحص ما إذا كان هناك اختلاف في خصائص المؤسسات الهولندية العامة أو الخاصة وتبني المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية أو عدم تبنيها بالتأثير على مستوى التحفظ المحاسبي المشروط التي أبدتها المقدم من المؤسسات الهولندية للفترة بين (2005-2009).

تشير النتائج إلى أن المؤسسات الهولندية الخاصة في المتوسط تطبق توقيتاً غير متماثل في تقاريرها المالية مقارنة بالمؤسسات العامة.

هذه النتيجة تنطبق على الخصائص التي تختلف فيها خصائص المؤسسة والمعايير المحاسبية المطبقة ومن المرجح أن تكون النتائج بسبب الأسواق التي تطلب مستويات جودة مختلفة من التقارير المالية لكلا النوعين من المؤسسات ويبدو أن الاختلاف في المعايير المحاسبية فيها يتعلق بالشركات الخاصة لا يؤثر على مستوى التحفظ المحاسبي الشرطي.

ثانيا: دراسة 2013 Souha Balti

بعنوان: « L'influence Des Normes IFRS Sur Le Conservatisme Comptable Le Cas

Français »

"تأثير المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية على التحفظ المحاسبي: دراسة حالة فرنسا"

تدرس هذه الدراسة التأثير على التحفظ المحاسبي المتبنى الإجمالي لـ IFRS من قبل الشركات الفرنسية المدرجة، تم تنظيم الدراسة وتقسيمها إلى جزئين: الجزء الأول يسلط الضوء على أسباب إحجام المؤسسات الفرنسية عن تطبيق IFRS، في هذه المرحلة سوف نناقش ليس فقط الحجج النظرية ولكن عدد من الأدلة التجريبية التي تدعم فرضيات التأثير السلبي للانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التحفظ المحاسبي، ويصف الجزء الثاني من الدراسة المنهجية المختارة لتنفيذ البحث وتقديم النتائج المتحصل عليها. وعلى وجه الخصوص يقترح التحليل التجريبي ما يلي:

- مستوى التحفظ المحاسبي للمؤسسات الفرنسية المدرجة قد انخفض نتيجة الاعتماد أو التبنى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

- إن انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي صدمهم بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والصغيرة.

- إن انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي له أكثر أهمية بالنسبة للمؤسسات المثقلة بالديون مقارنة بالنسبة للمؤسسات ذات مديونية منخفضة، هذه النتائج تشير إلى انخفاض في مستوى التحفظ المحاسبي في أعقاب الانتقال أو التبنى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإعداد التقارير المالية IFRS، والتي سوف تجعل من الممكن فهم الانتقادات الموجهة لفرنسا ضد المرجعية الدولية.

ثالثا: دراسة 2015 Caskey and Laux

بعنوان: « Corporate Governance Accounting Conservatism And Manipulation »

"العلاقة بين الحاكمية المؤسسية والتحفظ والتلاعب المحاسبي"

هدفت هذه الدراسة إلى وضع نموذج لتحليل مدى دور الحاكمية المؤسسية في مجلس الإدارة على خيارات التقارير المالية للشركات الأمريكية، وحوافز المديرين منعا للتلاعب بالتقارير المالية، ومع ثوابت العوامل الأخرى في النموذج فإن التحفظ المحاسبي مرغوب به، لأنه يسمح لمجلس الإدارة أفضل القرارات الاستثمارية للشركة، وعلى الرغم من أن التحفظ المحاسبي يؤدي إلى تلاعب المدراء في النظام المحاسبي، والتي توصل إلى درجة تضليل مجلس الإدارة وتشويه القرارات، وبالتالي فإن الرقابة الفعالة تقلص من قدرة المدراء على التلاعب، مما يزيد من فوائد تطبيق التحفظ المحاسبي في الشركات، ويقلل من التكاليف في نفس الوقت.

وأظهرت النتائج أن:

- الرقابة القوية والحاكمة المؤسسية الفعالة تؤدي إلى تحفظ كبير في السياسات المحاسبية.
- الرقابة القوية والحاكمة المؤسسية الفعالة تمنع التلاعب وتزيد من كفاءة الاستثمارات في الشركات.
- وأوصت الدراسة بتحليل قدرة مجلس الإدارة على كبح التلاعب بالأرقام المحاسبية التي تؤثر على الاختيارات المثلى للتحفظ المحاسبي في تحقيق أفضل كفاءة للاستثمار.

رابعاً: دراسة 2016 Nezhad et al

بعنوان: « Relation Between Conditional And Unconditional Conservatism With Investment Opportunities»

"العلاقة بين التحفظ المحاسبي المشروط واللامشروط وفرص الاستثمار المستقبلية"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير التحفظ المحاسبي بنوعيه الطوعي والمشروط على قرارات الاستثمار المستقبلية، في الشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة (2009-2013)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث شملت عينة الدراسة (122) شركة مدرجة ضمن بورصة طهران. وأظهرت النتائج أن:

- التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط كلاهما كان له أثر إيجابي في خلق الفرص الاستثمارية المستقبلية.
 - قدرة الاعتماد على التحفظ المحاسبي المشروط في صنع القرار الاستثماري.
 - لا يمكن الاعتماد على التحفظ المحاسبي غير المشروط في صنع القرار الاستثماري.
- وبناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فقد أوصت الدراسة بضرورة التمسك بالسياسات المحاسبية المتحفظة المشروطة منه وغير المشروطة، لخلق فرص استثمارية إضافية.

خامسا: دراسة 2017 Warad and Al-Debi'e

بعنوان: «The Impact Of Accounting Conservatism And Voluntary Disclosure On The Cost Of Capital Of Industrial Companies In JORDAN»

"تأثير التحفظ المحاسبي والإفصاح الطوعي على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير التحفظ المحاسبي والإفصاح الطوعي على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية خلال الفترة (2009-2013)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث شملت عينة الدراسة (260)، ملاحظة تخص (57) شركة مدرجة ضمن بورصة عمان. وأظهرت النتائج أن:

- التحفظ المحاسبي والإفصاح الطوعي كان لهما أثر سلبي على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية الأردنية.
- الشركات الأكبر حجما أقل تحفظا في سياساتها المحاسبية، ولها مستوى أعلى من الإفصاح الطوعي، وذلك لأن تكلفة التمويل الخارجي للشركات الأكبر حجما أقل من الشركات الأصغر حجما.
- وبناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فقد أوصت بضرورة أن يكون المدراء على بينة من أهمية توفير معلومات إضافية ذات الفوائد الاقتصادية، ولا سيما ما يتعلق بتخفيض تكلفة رأس المال.

سادسا: دراسة 2017 Amneh Alkwadi, Munther AL-Nimer, Mohammed Dabaglia

بعنوان: «Accounting Conservatism And Ownership Structure Effect Evidence From industriel And Financial Jordanie Listed Compagnies »

"التحفظ المحاسبي وتأثير هيكل الملكية: دليل من الشركات الأردنية الصناعية و المالية المدرجة في سوق عمان المالي"

تهدف هذه الدراسة إلى:

- دراسة تأثير هيكل الملكية على مستوى التحفظ المحاسبي في الأردن باستخدام عينة من 99 شركة صناعية ومالية مدرجة في سوق عمان المالي بين عامي (2013-2015).
- قياس هيكل الملكية من قبل الأطراف الخارجية، الحكومي، المؤسسي وتركيز الملكية من ناحية أخرى.
- تم قياس التحفظ المحاسبي من خلال تدابير القائمة على أساس الاستحقاق وقد استخدمت هذه الدراسة طريقة المربعات الصغرى وكذلك تحليل الانحدار المتعدد، وقد تبين أن ثلاثة من المتغيرات المستقلة كانت هامة فيما بينها.

وأظهرت نتائج الدراسة أن:

- أن هناك تأثير عكسي للملكية الحكومية على التحفظ المحاسبي.
- وجود علاقة هامة وإيجابية بين الملكية الأجنبية والمؤسساتية مع التحفظ المحاسبي.
- تركيز الملكية لا يؤثر على التحفظ المحاسبي، وبناء على النتائج يقدم هذا البحث بعض الأفكار عن الأديبات الموجودة في هذا المجال وذلك بالنسبة للأطراف المهتمة بالأمر تشرح وتنقل بعض الآثار المترتبة على سياسة التحفظ المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك تفتح الدراسة الأبواب للباحثين للنظر في التحفظ المحاسبي بالتفصيل.

سابعا: دراسة 2017 Rakia Riguen Koubaa And Anis Jarbaoui

بعنوان: «Normal, Anormal Book-Tax Differences And Accounting Conservatism»

"الفروقات الضريبية العادية وغير العادية و التحفظ المحاسبي"

تبحث هذه الدراسة في تأثير الضرائب المؤجلة على التحفظ المحاسبي (باعتباره مؤشر على جودة المعلومة المالية)، وتهدف هذه الدراسة إلى:

- اختبار مدى تأثير المعلومات التنظيمية والانتهازية للفروقات الضريبية على التحفظ المحاسبي.
- معرفة ما إذا الضرائب المؤجلة تشير إلى أخبار سيئة للمستثمرين باستخدام القوائم المالية المتاحة للجمهور من (2005-2012) لـ 28 مؤسسة تونسية مدرجة في بورصة تونس للأوراق المالية والتي تعمل في قطاعات الصناعة والتجارة.

استخدمت هذه الدراسة القياس المالي للتحفظ المحاسبي والوثائق الملاحظة للضرائب المؤجلة الشاملة والمرتبطة بانخفاض مستويات التحفظ المحاسبي، أيضا نجد أن المؤسسات ذات الضرائب المؤجلة غير العادية والضرائب المؤجلة العادية تظهر أقل بالنسبة للتحفظ المحاسبي في العموم تشير النتائج إلى أن المكونات الإجمالية والمختلفة للضرائب المؤجلة لها آثار مختلفة على التحفظ المحاسبي.

هذه الدراسة قيمة للباحثين والمساهمين والهيئات التنظيمية، حيث بالنسبة للباحثين تعتبر مجال مفتوح لأبحاث مستقبلية أما بالنسبة للمساهمين فإنه يظهر دور المعلومات المنقولة بواسطة الضرائب المؤجلة في تحليل جودة الأرباح التي تنشرها المؤسسات، هذه الدراسة أيضا تساعد المنظمين في تحسين القواعد المحاسبية والضريبية.

ثامنا: دراسة 2018 Tabias Borneman

بعنوان: «Tax Avoidance And Accounting Conservatism»

"التهرب الضريبي والتحفظ المحاسبي"

تحلل هذه الدراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي وتخفيضات معدلات الضريبة في المستقبل ومطابقة الفروقات للضرائب المؤجلة على مستوى هذه البلدان، لدى المؤسسات حافز لزيادة التحفظ في التقارير المالية عندما يكون تخفيض معدل الضريبة وشيكاً وبالتالي التقليل من الضرائب على المداخل الخاضعة للضرائب في المستقبل وباستخدام مجموعة من المؤسسات في 18 دولة من (1995-2010).

توصلت الدراسة إلى أن:

- التحفظ المحاسبي المشروط يرتبط ارتباطاً إيجابياً وكبيراً بتخفيضات معدل الضريبة في المستقبل عندما تكون مطابقة الضرائب المؤجلة المرتفعة، هذا التأثير واضح بشكل خاص للمؤسسات التي تركز معظم عملياتها في البلدان التي تطبق معدل ضريبي منخفض.
- لا توجد علاقة كبيرة بين تخفيضات معدل الضريبة في المستقبل والتحفظ المحاسبي اللامشروط.

تاسعا: دراسة 2018 Zegheng Gan

بعنوان:

« Conditionnel Conservatism And Tax Avoidance »

“التحفظ المحاسبي المشروط و التهرب الضريبي”

هدفت هذه الدراسة في البحث عن العلاقة بين التحفظ المحاسبي المشروط والتهرب الضريبي، من خلال دراسة حالة عينة للشركات الأمريكية المدرجة ضمن البورصة خلال الفترة (2009-2016)، هذه الدراسة تحسب التهرب الضريبي على أساس معدل الضريبي الفعلي (CETR) واستخدمت طريقة C-Score التي طورها (Khanand Watts, 2009) وطريقة الانحراف لـ (Givoly And Hayn, 2000) لقياس التحفظ المحاسبي المشروط.

النتائج الرئيسية لهذه الدراسة تفيد بأن:

- المؤسسات يمكن أن تستخدم التحفظ المحاسبي المشروط كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية الفعلية.
- أن تأثير انخفاض الضريبة للتحفظ المحاسبي سيكون أقل وضوحاً عندما تكون للمؤسسات خسائر ضريبية مؤجلة.

عموماً هذه الدراسة تمنح أو توفر نظرة من خلال التحقق من العلاقة بين التحفظ المحاسبي المشروط والتهرب الضريبي من منظور آخر، وبفحص كيفية تأثير بعض مميزات المؤسسة مثل تأجيل الخسائر الضريبية التي تؤثر على هذه العلاقة، هذه الدراسة مكملت لنظرية تفسير الضريبة الموجودة في التحفظ المحاسبي.

عاشرا: دراسة 2018 Mohamed Ali Zarai Et Mourad Abderrahim

بعنوان: « Conservatisme Comptable Et Cout De La Dette : Étude Sur Un Échantillon

D'entreprise Canadiennes »

"التحفظ المحاسبي وتكلفة الديون: دراسة على عينة من الشركات الكندية"

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر التحفظ المحاسبي على تكلفة الدين بالنسبة للمؤسسة.

استخدم الباحثان نموذجين لقياس التحفظ المحاسبي، هما (Basu, 1997) والنموذج الثاني هو (Beaud Et Ryan, 2000) على أساس عينة مكونة من 85 مؤسسة كندية، حيث أثار الباحثان تأثير التحفظ المحاسبي على تكلفة الدين.

كذلك تؤكد النتائج التجريبية أن التحفظ المحاسبي يلعب دورا مهما في التخفيف من تضارب المصالح ما بين المساهمين والدائنين وبالفعل هذه الأدلة أرشدت إلى أن اختبار تأثير التحفظ المحاسبي على تكلفة دين المؤسسة أوجد أن التحفظ المحاسبي يؤثر سلبا على تكلفة الدين.

الحادي عشر: دراسة 2018 Heni Purwantini

بعنوان: «Minimizing Tax Avoidance By Using Accounting Conservatism Through

Book Tax Differences (Case Study In Indonesia) »

" الحد من التجنب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الفروقات الضريبية (دراسة حالة في إندونيسيا)"

هدفت هذه الدراسة الى

- التحليل المباشر لتأثير التحفظ المحاسبي بالنسبة للفروق الضريبية
- تحليل التأثير غير المباشر للتحفظ المحاسبي تجاه التجنب الضريبي من خلال الفروق الضريبية.
- اجريت هذه الدراسة على الشركات المتواجدة على مستوى بورصة إندونيسيا، حيث بلغ عدد الشركات المأخوذة كعينة 23 شركة، لكن الملاحظات بلغت 69. ولقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- ممارسة التحفظ المحاسبي أثر بشكل كبير على الفروق الضريبية و لكنه لم يؤثر على التجنب الضريبي.
- ممارسة التحفظ المحاسبي ليس لها أي تأثير كذلك تجاه التجنب الضريبي الممارس عن طريق الفروق الضريبية الذي له أثر كبير فقط على التجنب الضريبي، و يمكن لهذا البحث المساهمة في ميدان الضرائب وذلك بتعزيز التخطيط الضريبي.

التعليق على الدراسات السابقة وما يميز دراستنا عنها

تقاطعت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة وهي التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، وكشفت الدراسات السابقة العلاقة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والتحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة، وكذا العلاقة بين التحفظ المحاسبي وكل من حاكمية المؤسسة وجودة المعلومة المالية، القيمة الاقتصادية المضافة، تكلفة رأس المال ... الخ

وتمثلت إستفادتنا من الدراسات السابقة في الجوانب التالية:

- الإستعانة بالدراسات السابقة العربية والأجنبية لدعم التأصيل النظري لمفاهيم كل من التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة والعلاقات بينهم.
- إجراء المقارنة بين نتائج الدراسات السابقة والدراسة الحالية.
- تعتبر هذه الدراسة إمتدادا للدراسات السابقة في نفس المجال.
- وتتشابه الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية في عدة محاور نذكر منها:
 - إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في أغلب الدراسات السابقة في الجوانب النظرية.
 - تناول مفهوم التحفظ المحاسبي بشكل كبير وواسع في الدراسات العربية والأجنبية.
 - إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS في الدراسة التطبيقية من أجل التحليل والاختبار.
- أما ما ميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة فتمثل فيما يلي:
 - تناولها للعلاقة بين المتغيرات الثلاثة مجتمعة، التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - تعتبر هذه الدراسة حسب علمنا من أول الدراسات في الجزائر التي تبحث في العلاقة بين متغيرات الدراسة.
 - تناولنا هذه الدراسة في البيئة المحاسبية الجزائرية التي تختلف من حيث الخصائص الإقتصادية والسوقية عن الدراسات السابقة.
 - الهدف من هذه الدراسة وهو بيان كيفية التقليل من التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة.
 - إختلاف العينة التي تم تناولها في دراستنا عن الدراسات السابقة.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل استعرضنا المفاهيم النظرية المتعلقة بسياسة التحفظ المحاسبي حيث تبين أن هناك آراء داعمة لهذا المفهوم وبالمقابل آراء معارضة، مع وجود مجموعة من العوامل والمبررات التي أدت إلى نشأة وتطور التحفظ المحاسبي، إضافة إلى تناولنا مفهوم التهرب الضريبي مع التطرق إلى بعض أشكاله والأساليب المستخدمة فيه، وكذلك تبيان ماهية الضرائب المؤجلة وأهم مكوناتها، حيث وأوضح لنا أهمية أنه يمكن تبني سياسات محاسبية متحفظة من طرف المؤسسات فالعلاقة بين الضرائب والتقارير المالية يمكن أن تؤدي إلى تقرير مالي متحفظ، وهو يعتبر دافع قوي لتخفيض العبء الضريبي من خلال تأجيل الاعتراف بالإرباح وتعجيل الاعتراف بالأعباء والخسائر المتوقعة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول للأدبيات النظرية للدراسة واستعراضنا للمفاهيم الأساسية المرتبطة بالتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، كما تناولنا أهم الدراسات السابقة حول الموضوع وإبراز موقع دراستنا الحالية من هذه الدراسات، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع لمعرفة إذا كان للتحفظ المحاسبي دور في التقليل من التهرب الضريبي باستخدام الضرائب المؤجلة.

نهدف من خلال هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على مدى تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي باستخدام الضرائب المؤجلة، وقد قمنا بدراستنا الميدانية من خلال توزيع استمارة استبانة (ملحق رقم 01) تحتوي على أسئلة تدرج تحت محاور محددة في الأصل إجابات عن التساؤلات الموضوعية ومحاولة منا لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

- **المبحث الأول:** الطرق والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية، منهجية وإجراءات الدراسة، حيث سنتناول في هذا المبحث منهج الدراسة المتبع وطرق جمع البيانات وتحديد مجتمع الدراسة وكيفية اختيار وتحديد العينة، بالإضافة إلى شرح خطوات إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان وتوزيعها على أفراد العينة المختارة، وقياس صدق وثبات هذا الاستبيان من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراته بما يعزز الثقة والدقة في النتائج التي سيتم الحصول عليها. كما يتناول هذا المبحث تحديد الأساليب والاختبارات الإحصائية التي ستستخدم في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

- **المبحث الثاني:** عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها، حيث سنقوم بعرض النتائج وتحليل فرضيات البحث وإجابات أفراد العينة على المقياس المستخدم وذلك فيما يتعلق بكل فرضية على حده، وبما يحقق أهداف الدراسة، وذلك بواسطة النظام الإحصائي SPSS.

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التحفظ المحاسبي ومدى مساهمته في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة وذلك بالتطبيق على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر، قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لان المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

سننظر في هذا المطلب إلى كيفية الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

1 - مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت.

2 - مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، أن قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي.

3 - مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة هنا بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث، ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وموظفي إدارة الضرائب، وقد تم توزيع استبيانات الدراسة على عينة تمثل مجتمع الدراسة.

4 - عينة الدراسة:

تم اختيار عينة مدروسة مكونة من (92) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع (74) استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين وموظفي إدارة الضرائب، وقد أجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من صدق الاستبيان.

5 - العينة التي أجريت عليها الدراسة:

تم تحديد عينة الدراسة من حيث طريقة اختيار العينة وحجمها كما يلي:

5-1- حجم العينة: وتشمل عينة الدراسة الأساتذة الجامعيين وخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وموظفين إدارة الضرائب، وبذلك تكون العينة قد غطت معظم مجتمع الدراسة وتم اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغ عدد أفراد العينة (70) مفردة تم أخذها من (92)، حيث وزع الاستبيان على كل مفردة من أفراد العينة، وقد تم استرجاع (74) استبيان، وبعد الغاء (4) من الاستبيانات، أصبحت الاستثمارات الصالحة للمعالجة (70)، وهي نسبة عالية قياساً بالأبحاث المماثلة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (2-1): يبين توزيع عينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	النسبة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات الصالحة للمعالجة	النسبة
أساتذة جامعيين متخصصين	50	41	% 55.40	-	41	% 58.57
خبراء محاسبين	05	03	% 4.05	-	03	% 4.28
محافظي الحسابات	05	05	% 6.75	02	03	% 4.28
محاسبين معتمدين	05	05	% 6.75	02	03	% 4.28
موظفي إدارة الضرائب	27	20	% 27.05	-	20	% 28.59
المجموع	92	74	%100	04	70	%100

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم (2-1) اتضح أن نسبة الاستجابة الكلية 80 % وهذه نسبة كافية يمكن الاعتماد عليها في إجراء التحليل الإحصائي.

5-2- طريقة اختيار العينة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الأساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة وفقاً لقواعد البحث العلمي في اختيار العينات مقدارها (92) فرداً، بحيث تشمل أساتذة جامعيين ومكاتب المحاسبة وموظفي الإدارة وذلك في العام الدراسي 2019/2018.

6 - أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التقليل من التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة وفي ظل ظروف عدم التأكد، قمنا ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني.

وقد اشتمل الاستبيان على قسمين: يستخدم القسم الأول في جمع البيانات الشخصية عن المبحوثين والمستوى الأكاديمي، والجنس والصفة، والمستوى التعليمي، والخبرة المهنية، والقطاع الذي ينتمي إليه، وهي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة، أما القسم الثاني من الاستبيان يتناول محاور الدراسة من خلال التعريف بإختصار لمتغيرات الدراسة والتعرف على دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة، وقد احتوى هذا القسم على مجموعة من المحاور بلغ عددها 03 محاور، حيث تعلق الفقرات من (01 - 10) بالفرضية الأولى وهي: وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية والفقرات من (11 - 20) بالفرضية الثانية وهي: وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والفقرات من (21 - 30) بالفرضية الثالثة وهي: وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها، وقد تم توزيع أغلب الاستبيانات على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه ومراعاة الجدية في الإجابة عليه.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من الفقرات

الجدول رقم (2-2): يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مفاهيم سابقة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار التالي للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي، والجدول التالي رقم (2-3) يوضح ذلك:

جدول رقم (2-3): مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الاهمية النسبية لدرجات المقياس	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي		الوسط الحسابي	
		إلى	من	إلى	من
درجة كبيرة جدا	موافق بشدة	100 %	84 %	05.00	4.20
درجة كبيرة	موافق	83.8 %	68 %	4.19	3.40

درجة متوسطة	محايد	67.8 %	52 %	3.39	2.60
درجة صغيرة	غير موافق	51.8 %	36 %	2.59	1.80
درجة صغيرة جدا	غير موافق بشدة	35.8 %	20 %	1.79	1.00

المصدر: محمد الصيرفي، 2007، ص 115.¹

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5 - 1 = 4 (أعلى قيمة - أدنى قيمة)
- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)
- طول الفئة = $0.8 = 4/5$ (المدى / أكبر قيمة في المقياس)
- إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما ظهر في الجدول السابق.

وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

- تحديد المجالات الرئيسية للاستبيان والفقرات الخاصة بكل مجال، ومن ثم إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جميع البيانات والمعلومات.
- مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذا الاستبيان من موضوعية وشمول.
- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات.
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة (ملحق رقم 02).
- إجراءات استطلاعية ميدانية أولية لفحص صدق وثبات الأداة.
- إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي.

1 - محمد الصيرفي، الحاسوب والإحصاء الاجتماعي، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، الاسكندرية، 2007، ص115.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

1. **منهج الدراسة:** تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لملائمته طبيعة ومشكلة الدراسة.
 2. **مجتمع الدراسة:** تكون مجتمع الدراسة من أكاديميين ومهنيين في مجال الحاسبة والضرائب في بيئة الأعمال الجزائية.
 3. **عينة الدراسة:** تم إختيار عينة الدراسة من 92 فرداً من خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين وموظفي إدارة الضرائب.
 4. **أدوات ووسائل الدراسة:** لغرض تحقيق الإجراءات الميدانية للدراسة فقد قمنا باستخدام إستبانة حول التقليل من التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة.
 5. **إجراءات الدراسة الميدانية:** بعد الإنتهاء من جمع وتجانس العينة، تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة البالغة (92) مفردة، حيث تم استرجاع (74) استبيان، ويجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء (04) استمارات، حيث تم عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختيار ملاءمته لجمع البيانات، تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف ثم عرضه على مجموعة من المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وإجراء التعديلات اللازمة (ملحق رقم 02) ثم القيام بإجراءات استطلاعية ميدانية أولية ، وبعد الانتهاء من إعداد الاستبيان ووضعه في صورته النهائية تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عن طريق البريد الالكتروني والتوزيع اليدوي الشخصي.
 6. **المعالجة الإحصائية:** للتعرف على نتائج عينة الدراسة وبعد جمع البيانات اللازمة قمنا بفحص صدق وثبات الأداة وإجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS وفق الإجراءات التالية:
أولاً قمنا بإختبار صدق الاستبيان عن طريق:
 - 1- صدق تحكيم الاستبيان: تم من طرف مجموعة من المحكمين تألفت من 4 أساتذة.
 - 2- صدق وثبات الاستبيان (معامل الفا كرونباخ) ويقصد بثبات وصدق الاستبيان ان يعطي نفس النتائج في حالة تم توزيعه أكثر من مرة في نفس الظروف.
 - 3- الصدق والثبات الداخلي للإجابات لكل محور وإرتباطه بالدرجة الكلية للأسئلة بالإضافة الى الارتباط بين كل فقرة مع المحور الرئيسي التي تنتمي إليه وذلك عن طريق معامل سبيرمان براون للتصحيح بطريقة التجزئة النصفية.
- ثانياً عند تحليل النتائج قمنا بالإختبارات التالية:
- 1- إختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
 - 2- إختبار "t"، "One sample"test. لتحليل إرتباط فقرات المحاور.
 - 3- إختبار «المصحح بيرسون» و«كاي تربيع» للإستقلالية بين المتغيرات، ومن خلالها اختبار الفرضيات.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة وصفية للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، وذلك كالآتي:

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وموظفي إدارة الضرائب وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (92) استبانة، وقد تم استرجاع (74) استبانة منها (04) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (70) استبانة، وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

1 - توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

الجدول التالي يوضح توزيع العينة حسب الجنس بين ذكر وأنثى:

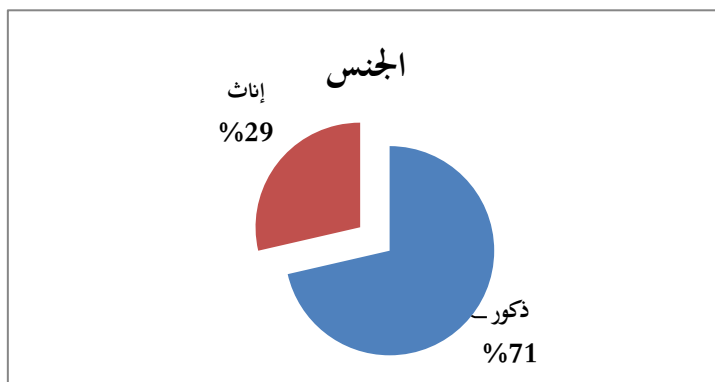
جدول رقم (2-4): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	50	% 71.4
إناث	20	% 28.6
المجموع	70	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

ويمكن تمثيل الجدول (2-4) في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): يبين توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

تتكون عينة الدراسة من (70) فرداً منهم (50) ذكر و(20) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والمتمثل

في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 71.4 %، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 28.6 %.

2 - توزيع أفراد العينة حسب الصفة:

الجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الصفة بين مهني وأكاديمي:

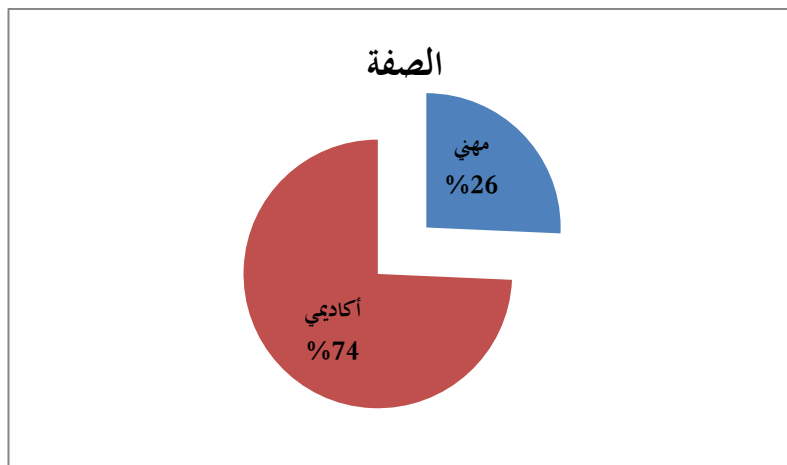
جدول رقم (2-5): توزيع العينة حسب الصفة

الصفة	التكرار	النسبة
مهني	18	% 25.7
أكاديمي	52	% 74.3
المجموع	70	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

ويمكن تمثيل معطيات الجدول (2-5) في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): يبين توزيع العينة حسب الصفة



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-5) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الصفة أن ما نسبته 25.7 % و هو ما يمثل 18 فرداً من المهنيين، وأغلبية أفراد العينة من أكاديميين حيث بلغ عددهم 52 فرد بنسبة مئوية 74.3 % وهي نسبة مرتفعة، وهذا مما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

3 - توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول التالي يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة بين أستاذ جامعي متخصص، خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد ووظيفة أخرى.

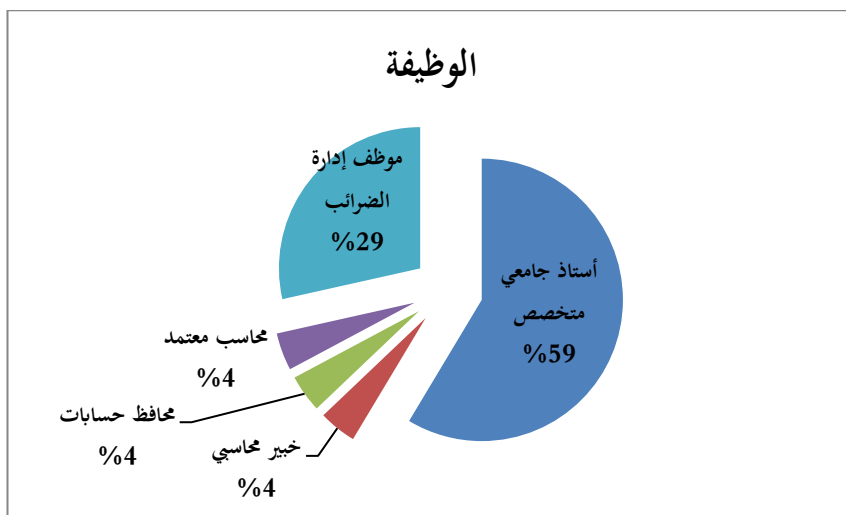
جدول رقم (2-6): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي متخصص	41	58.6 %
خبير محاسبي	3	4.3 %
محافظ حسابات	3	4.3 %
محاسب معتمد	3	4.3 %
موظف إدارة الضرائب	20	28.5 %
المجموع	70	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان.

ويمكن تمثيل معطيات الجدول (2-6) في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول (2-6) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة يعملون كأساتذة جامعيين متخصصين بينما العدد الآخر من أفراد العينة يتوزع بين مهنة خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وموظفي إدارة الضرائب حيث بلغت النسبة المئوية للأساتذة الجامعيين 58.6 % في حين كانت نسبة مهنيي المحاسبة متساوية تقدر ب 4.3 % ونسبة موظفي إدارة الضرائب 28.5 % أي تم التركيز في هذه الدراسة على الأساتذة الجامعيين، حيث يمكننا معرفة آراءهم حول آفاق تبني ممارسات التحفظ المحاسبي للحد من التهرب الضريبي ومدى إمكانية تفعيله في البيئة الجزائرية وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول.

4 - توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي:

الجدول الموالي يمثل توزيع العينة حسب المستوى العلمي دكتوراه، ماجستير، ماستر، ليسانس ومستوى آخر كما يلي:

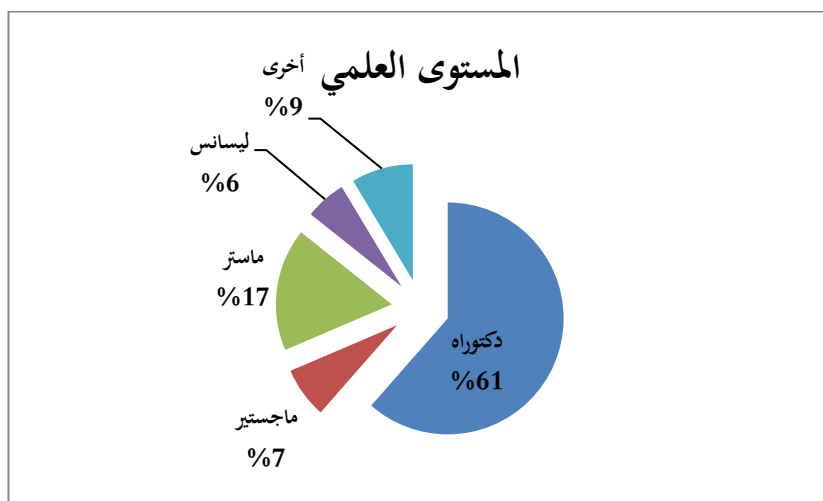
جدول رقم (2-7): توزيع العينة حسب المستوى العلمي

النسبة	التكرار	المستوى العلمي
61.4 %	43	دكتوراه
7.1 %	5	ماجستير
17.1 %	12	ماستر
5.7 %	4	ليسانس
8.6 %	6	أخرى
100 %	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

ويمكن تمثيل معطيات الجدول (2-7) في الشكل الآتي:

الشكل رقم (2-4): يبين توزيع العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-7) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الدكتوراه حيث بلغ عددهم 43 فرداً بنسبة مئوية 61.4 % وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 7.1 %، ونسبة حاملي شهادة الماستر 17.1 %، و 5.7 % من حاملي شهادة الليسانس، ونسبة حاملي الشهادات الأخرى 8.6 % أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

5 - توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول التالي يبين توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.

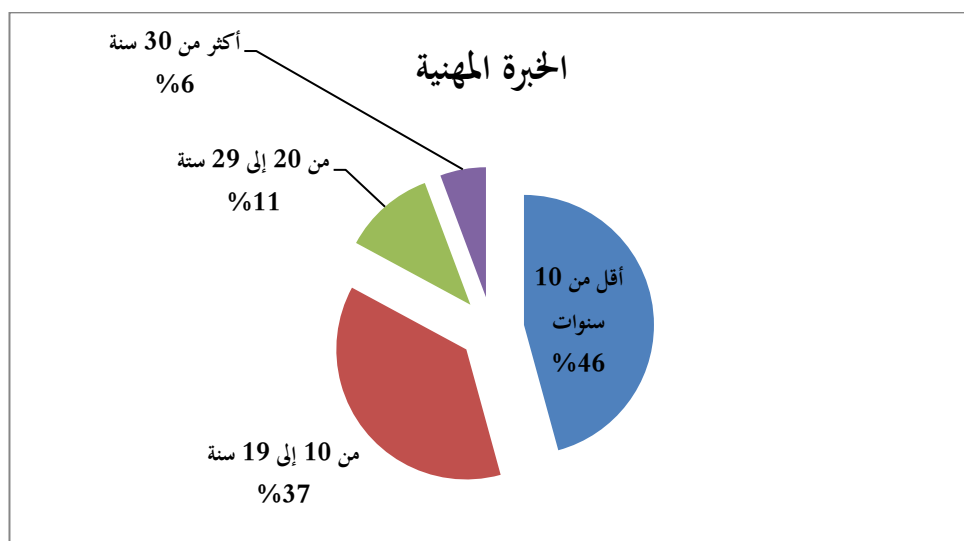
جدول رقم (2-8): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 10 سنوات	32	45.7 %
من 10-19 سنة	26	37.1 %
من 20-29 سنة	8	11.4 %
أكثر من 30 سنة	4	5.7 %
المجموع	70	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

ويمكن تمثيل الجدول (2-8) في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): يبين توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

يمثل الجدول رقم (2-8) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل أقل من 10 سنوات بنسبة مئوية 45.7 % وهي نسبة مهمة جداً إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة بين 10 و 19 سنة حيث قدرت بـ 37.1 %، ونلاحظ من هذه المؤشرات السابقة أن العينة الغالبة هي الفئة الأولى والثانية أي الفئة الشابة التي لم تتجاوز خبرتهم المهنية 20 سنة، وهذا لتفاعل الشباب مع هذا النوع من الأعمال البحثية، ثم تليها الأفراد الذين خبرتهم من 20 إلى 30 سنة بنسبة قدرت بـ 11.4 %، ثم أولئك الذين تزيد خبرتهم عن 30 سنة

بنسبة مغوية قدرت بـ 5.8 %، وهي نسبة ضئيلة وهذا نظراً لأن معظم المحاسبين القدامى يجدون صعوبة في فهم الاستبيان باللغة العربية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الأدوات المستخدمة في إثبات الصدق والاتساق الداخلي والبنائي لمجاور الاستبيان، والأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل.

1 - صدق أداة الدراسة (الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان):

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وتؤكدنا من صدق الاستبيان بطريقتين:

1-1- صدق المحكمين:

قبل نشر الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء (ملحق رقم 02)، وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بالملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وصياغة الاستبيان بشكل نهائي.

2-1- صدق المقياس:

اعتمدنا في دراستنا هذه على حساب معامل الصدق والثبات باستعمال معامل ألفا كرونباخ ومعامل التجزئة النصفية

أ - حساب معامل الصدق والثبات باستعمال معامل ألفا كرونباخ: معامل ألفا كرونباخ هو رقم أو مقياس واحد يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، تعتبر قيمة معامل ألفا كرونباخ التي تساوي 60 % مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان، حيث كلما زادت قيمة ألفا كلما زادت درجة الثبات والصدق من أسئلة الاستبيان.

جدول رقم (2-9): اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ

N of Items	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	Cronbach's Alpha
35	0.826	0.840

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (2-10): يبين اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ لكل محاور الاستبيان

Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
0.839	0.224	161.398	120.7206	الجنس
0.846	-0.043-	164.415	120.6324	الصفة
0.825	0.634	141.983	118.3235	الوظيفة
0.841	0.110	162.240	118.3824	تمسك المحاسبين والمراجعين بتطبيق التحفظ المحاسبي للحد من ممارسات إدارة المؤسسة في المبالغة في تقدير الأصول وفق IAS 16 والإيرادات ومحاوله زيادة الأرباح لتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها والاستثمار فيها
0.843	0.064	162.303	118.3971	تقليص ممارسات التحفظ المحاسبي بمنح المديرين الفرصة للتلاعب والغش في نتائج الأعمال وبالتالي زيادة الإيراد من خلال التهرب الضريبي
0.829	0.590	149.160	118.7206	العلاقة المتداخلة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي تؤثر على الأرباح من خلال سلامة القوائم المالية قياسا وإفصاحا وهو ما يساعد على استمرار هذه الأرباح
0.832	0.474	151.138	118.7647	العلاقة المتداخلة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي تؤثر على الأرباح من خلال سلامة القوائم المالية قياسا وإفصاحا وهو ما يساعد على استمرار هذه الأرباح
0.844	0.020	163.144	118.4265	التحفظ المحاسبي يقلل من التهرب الضريبي لأنه يحد من المبالغة في صافي الأصول
0.845	0.001	163.345	118.7059	المؤسسات التي لا تمارس التهرب الضريبي تستخدم التحفظ المحاسبي لتحسين كفاءة العقود
0.829	0.595	150.195	118.8824	يستخدم التحفظ المحاسبي كدرع لتخفيض حاله عدم التأكد لتكهنات الاحتيال والتضليل وتحسين الرقابة على المؤسسات
0.828	0.587	148.440	118.9118	التحفظ المحاسبي يؤدي الى معلومات موثوق بها وهو ما يجعل الأرباح المحققة حقيقية وخالية من التهرب الضريبي
0.846	-0.026-	163.969	118.9706	التحفظ المحاسبي لا يعتمد على أساس علمي أي أن إتباعه يؤدي إلى تحقيق أرباح السنة الحالية على حساب السنة أو السنوات السابقة وبالتالي تأجيل دفع الضريبة
0.831	0.526	152.605	118.6912	التحفظ المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يستبعد حالات عدم التأكد ويعطي مؤشراً جيداً عن الأرباح المستقبلية ويحد من التهرب الضريبي
0.829	0.574	150.385	118.9412	يتم التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، والتي من شأنها تخفيض صافي الأرباح بتأخير الاعتراف بالإيرادات المحتملة أو المتوقعة وتسجيل الخسائر المحتملة في المستقبل والاعتراف بها سواً حدثت فعلاً أم لا
0.842	0.081	162.057	118.6324	ممارسة التحفظ المحاسبي يؤدي إلى الاعتراف بالقيمة الدفترية بسعر أقل من القيمة السوقية وبالتالي عدم إرتفاع قيمة الأصول والربح المحاسبي
0.837	0.305	158.009	118.5735	يساعد التحفظ المحاسبي في التقليل من الربح الخاضع للضريبة وفق IAS12 من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف في وقت حدوثها
0.827	0.665	148.805	119.0294	ممارسة التحفظ المحاسبي تعمل على تخفيض ارباح الفترة الحالية وتعظيم ارباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنه ضرائب مؤجلة وفق IAS 12
0.841	0.116	161.444	118.5588	يستخدم مفهوم التحفظ المحاسبي للتعبير عن الحيطه والحذر عند اعداد القوائم المالية ويقصد بذلك أن تسجل الخسائر قبل تحققها والاعتراف بها في القوائم المالية وفي الوقت نفسه لا نعتز بالإيراد قبل تحققه ووجود السند المؤيد لذلك
0.843	0.033	163.160	118.7206	تأجيل الالتزامات الضريبية باتباع سياسات التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم المالية طالما المؤسسة تحقق ارباح خاضعة للضريبة وفق IAS 12

0.830	0.532	149.590	118.8529	استخدام التحفظ المحاسبي يعتبر مفيدا لأغراض الضريبة على الأرباح لأنه يؤدي إلى اظهار قيمة أرباح المؤسسة بأقل من قيمتها السوقية
0.842	0.101	161.332	118.6618	ان ممارسة التحفظ المحاسبي لا يهدف الى تخرب المؤسسة من الضريبة بل يؤدي الى تأجيل الضريبة الى فترات مالية لاحقة وفق IAS 12
0.838	0.246	158.853	118.7941	عند الالتزام بالتحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبيا لا تخضع ضريبيا بشكل جزئي مثل أرباح بيع وشراء الأسهم والسندات وبالتالي عدم دفع الضريبة
0.844	0.026	163.001	118.8824	تكاليف الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة عند تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي
0.842	0.110	161.416	118.5441	تعد الإعفاءات الضريبية سببا في إحداث فروقات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة وفق IAS 12 وبالتالي تخفيض العبء الضريبي
0.842	0.109	161.232	118.8088	تحدد الادارة الضريبية مبالغ تخفيض المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها مما يساعد على زيادة العبء الضريبي
0.824	0.668	143.276	119.0882	يتم قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم وفق IAS 12 بموجب معدلات الضريبة المتوقعة تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي
0.829	0.524	146.556	119.1618	يعكس قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم التبعات الضريبية التي تتوقع فيها ادارة الضرائب إسترداد أو تسديد المبلغ حسب الطريقة المتبعة في نهاية فترة إعداد التقارير للحد من التهرب الضريبي
0.827	0.641	147.955	119.0147	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كضريبة مؤجلة خصوم وفق IAS 12 مما يساعد على تخفيض العبء الضريبي
0.838	0.288	158.312	118.6765	يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة أصول مقابل كافة الفروقات المؤقتة القابلة للاقطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه وبالتالي تأجيل الضريبة
0.840	0.162	161.019	118.6029	يتم الاعتراف بضريبة مؤجلة أصول لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة في الدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية مما يساعد على تقليص العبء الضريبي
0.829	0.577	149.388	118.9853	تكاليف الضريبة الذي يعود إلى التغير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء وفق IAS 8 في احتساب الربح الصافي للفترة يساعد على تخفيض العبء الضريبي
0.833	0.425	150.610	119.3235	لا يتم تطبيق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات الربح الضريبي المختلف أي أن الضرائب المؤجلة أصول وخصوم تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي مما يساعد على زيادة التهرب الضريبي
0.840	0.166	161.165	118.6176	يتم قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام المعدلات والقوانين الضريبية السارية في تاريخ إعداد الميزانية للحد من التهرب الضريبي

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ولقد تم التأكد من صدق وثبات أسئلة قائمة الاستبيان، حيث يوضح الجدول رقم (2-9) و الجدول (2-10)، نتيجة تطبيق معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المستوى والاتساق الداخلي لقائمة الاستبيان، حيث بلغت قيمة ألفا الإجمالية 0.840 α ، وهي نسبة جيدة لكونها أعلى من النسبة المقبولة 60 %، (الملحق رقم 3).

ب - طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Coefficient): تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient).

وذلك حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات $r + 1 = 2r$ حيث r يمثل الارتباط

وهي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-11): يبين معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية

الرقم	محتوى المحاور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
01	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي	10	0.721	0.749
02	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة	10	0.722	0.763
03	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي	10	0.721	0.607

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول رقم (2-11) أن قيمة معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 60 %، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ج - اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف - سمرنوف (One Sample K-S): سنتعرف من خلاله أي اختبار كولجروف - سمرنوف إلى معرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. وبالتالي من خلال هذا الاختبار يمكن التطرق إلى تحليل واختبار فرضيات الدراسة وسنوضحها في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-12): يبين اختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			فرضيات الدراسة
الدلالة	درجة	قيمة الاختبار	الدلالة	درجة	قيمة الاختبار	
المعنوية.	الحرية	Z	المعنوية	الحرية	Z	
0.469	70	0.983	0.200*	70	0.084	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي
0.397	70	0.982	0.200*	70	0.080	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة
0.650	70	0.986	0.200*	70	0.085	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويوضح الجدول التالي رقم (2-12) نتائج الاختبار حيث أن قيمة الاختبار Z صغيرة (أي اصغر من قيمة الجدولية 1.96 وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من (0.05) ($SIG \geq 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (الملحق رقم 4) ويجب استخدام الاختبارات العلمية.

2 - تحليل واختبار فقرات الاستبيان:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.66785 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.66785 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05، (الملحق رقم 5).

أ - تحليل فقرات المحور الأول: تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

جدول رقم (2-13): يبين تحليل فقرات المحور الأول حول

وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	فقرات المحور الاول	المتوسط الحسائي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
01	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	3.7529	0.4127	0.75058	1.76531	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-13) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (تأثير التحفظ

المحاسبي على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية) ما يلي:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي 3.7529، والمعدل النسبي يساوي 75.058 % وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60 % وأن قيمة T المحسوبة تساوي 1.76531 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.66785 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن فقرات المحور مرتبطة ببعضها وبالمحور.

ب - تحليل فقرات المحور الثاني: تأثير التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

جدول رقم (2-14): يبين تحليل فقرات المحور الثاني حول

وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
01	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	3.6746	0.40954	0.73492	1.75069	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-14) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (تأثير التحفظ

المحاسبي على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية) ما يلي:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي 3.6746، والمعدل النسبي يساوي 73.492 % وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60 % وأن قيمة T المحسوبة تساوي 1.75069 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.66785 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن فقرات المحور مرتبطة ببعضها وبالمحور.

ج - تحليل فقرات المحور الثالث: تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.

جدول رقم (2-15): يبين تحليل فقرات المحور الثالث حول

وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
01	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	3.5614	0.51816	0.71228	1.75505	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-15) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (تأثير الضرائب

المؤجلة على التهرب الضريبي في واقع البيئة المحاسبية الجزائرية) ما يلي:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي 3.5614، والمعدل النسبي يساوي 71.228 % وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60 % وأن قيمة T المحسوبة تساوي 1.75505 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.66785 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن فقرات المحور مرتبطة ببعضها وبالمحور.

3 - اختبار الفقرات والفرضيات باستخدام الارتباط (Correlation de Pearson) والاستقلالية (Chi-Square Test):

سنحاول من خلال هذه الاختبارات استخدام معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) لتحليل واختبار فرضيات الدراسة، كما سنتطرق إلى استخدام معامل الاستقلالية (Chi-Square Test) لاختبار فرضيات الدراسة، وبالتالي يمكننا التطرق إلى ما يلي:

- اختبار الفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام الارتباط (Correlation de Pearson).

- التحليل الإحصائي للفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام الاستقلالية (Chi-Square Test).

أ - اختبار الفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام الارتباط (Correlation de Pearson): في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

* حساب معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثانية:

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$.

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ ، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (2-16): يبين معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثانية

الارتباط			
وجود تأثير للتهرب الضريبي		وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة	
معامل الارتباط بيرسون	1	0.455**	
الدلالة المعنوية.		0.000	
العدد	70	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.455**	1	
الدلالة المعنوية.		0.000	
العدد	70	70	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

الجدول التالي يوضح علاقة الارتباط بين فقرات الفرضية الأولى:

جدول رقم (2-17): يبين معامل الارتباط بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية

الجزائرية

الارتباط		
وجود تأثير للتهرب الضريبي		وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي
معامل الارتباط بيرسون	0.187	تمسك المحاسبين والمراجعين بتطبيق التحفظ المحاسبي للحد من ممارسات إدارة المؤسسة في المبالغة في تقدير الأصول وفق IAS 16 والإيرادات ومحاوله زيادة الأرباح لتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها والاستثمار فيها
الدلالة المعنوية.	0.122	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.252	تقليص ممارسات التحفظ المحاسبي بمنح المديرين الفرصة للتلاعب والغش في نتائج الأعمال وبالتالي زيادة الإيراد من خلال التهرب الضريبي
الدلالة المعنوية.	0.035	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.621	العلاقة المتداخلة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي تؤثر على الأرباح من خلال سلامة القوائم المالية قياسا وإفصاحا وهو ما يساعد على استمرار هذه الأرباح
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.705	العلاقة المتداخلة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي تؤثر على الأرباح من خلال سلامة القوائم المالية قياسا وإفصاحا وهو ما يساعد على استمرار هذه الأرباح
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.339	التحفظ المحاسبي يقلل من التهرب الضريبي لأنه يحد من المبالغة في صافي الأصول
الدلالة المعنوية .	0.004	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.341	المؤسسات التي لا تمارس التهرب الضريبي تستخدم التحفظ المحاسبي لتحسين كفاءة العقود
الدلالة المعنوية.	0.004	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.653	يستخدم التحفظ المحاسبي كدرع لتخفيض حاله عدم التأكد لتكهنات الاحتيال والتضليل وتحسين الرقابة على المؤسسات
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.765	التحفظ المحاسبي يؤدي الى معلومات موثوق بها وهو ما يجعل الأرباح المحققة حقيقية وخالية من التهرب الضريبي
الدلالة المعنوية .	0.000	

70	العدد	
0.078	معامل الارتباط بيرسون	التحفظ المحاسبي لا يعتمد على أساس علمي أي أن إتباعه يؤدي إلى تحقيق أرباح السنة الحالية على حساب السنة أو السنوات السابقة وبالتالي تأجيل دفع الضريبة
0.520	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.518	معامل الارتباط بيرسون	التحفظ المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يستبعد حالات عدم التأكد ويعطي مؤشرًا جيدًا عن الأرباح المستقبلية ويحد من التهرب الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية.	
70	العدد	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويتبين لنا من الجدولين رقم (2-16) و(2-17) أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية كانت تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.455 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.211 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وتأثير إيجابي مباشر بين تطبيق ممارسات التحفظ المحاسبي وما له من دور في تقليل التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كذلك وجود تأثير إيجابي بشكل مباشر بين ممارسة التحفظ المحاسبي وعلاقته بالضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية.

* حساب معامل الارتباط بين الفرضية الثانية والفرضية الثالثة:

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$.

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين أثر الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (2-18): يبين معامل الارتباط بين الفرضية الثانية والفرضية الثالثة

الارتباط			
وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة		وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي	
معامل الارتباط بيرسون	1	0.527**	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة
الدلالة المعنوية.		0.000	
العدد	70	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.527**	1	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي
الدلالة المعنوية.	0.000		
العدد	70	70	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

الجدول التالي يوضح علاقة الارتباط بين فقرات الفرضية الثانية:

جدول رقم (2-19): يبين معامل الارتباط بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الارتباط		
وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة		
معامل الارتباط بيرسون	0.311	يتم التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، والتي من شأنها تخفيض صافي الأرباح بتأخير الاعتراف بالإيرادات المحتملة أو المتوقعة وتسجيل الخسائر المحتملة في المستقبل والاعتراف بها سؤاء حدثت فعلا أم لا
الدلالة المعنوية.	0.009	
العدد	69	
معامل الارتباط بيرسون	0.542	ممارسة التحفظ المحاسبي يؤدي إلى الاعتراف بالقيمة الدفترية بسعر أقل من القيمة السوقية وبالتالي عدم إرتفاع قيمة الأصول والربح المحاسبي
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.561	يساعد التحفظ المحاسبي في التقليل من الربح الخاضع للضريبة وفق IAS12 من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف في وقت حدوثها
الدلالة المعنوية.	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.307	ممارسة التحفظ المحاسبي تعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنه ضرائب مؤجلة وفق IAS 12
الدلالة المعنوية .	0.010	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.505	يستخدم مفهوم التحفظ المحاسبي للتعبير عن الحيلة والحذر عند إعداد القوائم المالية ويقصد بذلك أن تسجل الخسائر قبل تحققها والاعتراف بها في القوائم المالية وفي الوقت نفسه لا نعتزف بالإيراد قبل تحققه ووجود السند المؤيد لذلك
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.558	تأجيل الالتزامات الضريبية باتباع سياسات التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم المالية طالما المؤسسة تحقق أرباح خاضعة للضريبة وفق IAS 12
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.657	استخدام التحفظ المحاسبي يعتبر مفيدا لأغراض الضريبة على الأرباح لأنه يؤدي إلى اظهار قيمة أرباح المؤسسة بأقل من قيمتها السوقية
الدلالة المعنوية .	0.000	
العدد	70	
معامل الارتباط بيرسون	0.468	ان ممارسة التحفظ المحاسبي لا يهدف الى تخرب المؤسسة من الضريبة بل يؤدي الى تأجيل الضريبة الى فترات مالية لاحقة وفق IAS 12
الدلالة المعنوية.	0.000	
العدد	70	

0.601	معامل الارتباط بيرسون	عند الالتزام بالتحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبيا لا تخضع ضريبيا بشكل جزئي مثل أرباح بيع وشراء الأسهم والسندات وبالتالي عدم دفع الضريبة
0.000	الدلالة المعنوية.	
69	العدد	
0.494	معامل الارتباط بيرسون	تكاليف الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة عند تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويتبين لنا من الجدولين رقم (2-18) و(2-19) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة وهي 0.527 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.211 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ كذلك يوجد تأثير إيجابي مباشر بين ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية، وعند تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة يؤدي ذلك إلى تأثير إيجابي على التهرب الضريبي.

* حساب معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثالثة:

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$.

- توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ بين تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين أثر الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (2-20): يبين معامل الارتباط بين الفرضية الأولى والفرضية الثالثة

الارتباط			
وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي		وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي	
0.491**	1	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي
0.000		الدلالة المعنوية.	
70	70	العدد	
1	0.491**	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي
	0.000	الدلالة المعنوية.	
70	70	العدد	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

الجدول التالي يوضح علاقة الارتباط بين فقرات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (21-2): يبين معامل الارتباط بين أثر الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الارتباط		
هناك تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي		
0.248	معامل الارتباط بيرسون	تعد الإعفاءات الضريبية سببا في إحداث فروقات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة وفق IAS 12 وبالتالي تخفيض العبء الضريبي
0.039	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.216	معامل الارتباط بيرسون	تحدد الادارة الضريبية مبالغ تخفيض المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها مما يساعد على زيادة العبء الضريبي
0.072	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.746	معامل الارتباط بيرسون	يتم قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم وفق IAS 12 بموجب معدلات الضريبة المتوقعة تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.691	معامل الارتباط بيرسون	يعكس قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم التبعات الضريبية التي تتوقع فيها ادارة الضرائب إسترداد أو تسديد المبلغ حسب الطريقة المتبعة في نهاية فترة إعداد التقارير للحد من التهرب الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.744	معامل الارتباط بيرسون	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كضريبة مؤجلة خصوم وفق IAS 12 مما يساعد على تخفيض العبء الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.491	معامل الارتباط بيرسون	يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة أصول مقابل كافة الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروقات المؤقتة منه وبالتالي تأجيل الضريبة
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.324	معامل الارتباط بيرسون	يتم الاعتراف بضريبة مؤجلة أصول لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة في الدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية مما يساعد على تقليص العبء الضريبي
0.006	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.751	معامل الارتباط بيرسون	تكاليف الضريبة الذي يعود إلى التغيير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء وفق IAS 8 في احتساب الربح الصافي للفترة يساعد على تخفيض العبء الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.653	معامل الارتباط بيرسون	لا يتم تطبيق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات الربح الضريبي المختلف أي أن الضرائب المؤجلة أصول وخصوم تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي مما يساعد على زيادة التهرب الضريبي
0.000	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	
0.362	معامل الارتباط بيرسون	يتم قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام المعدلات والقوانين الضريبية السارية في تاريخ إعداد الميزانية للحد من التهرب الضريبي
0.002	الدلالة المعنوية .	
70	العدد	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويتبين لنا من الجدولين رقم (20-2) و(21-2) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة هي 0.491 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.211 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ وتأثير إيجابي مباشر بين تطبيق ممارسات التحفظ المحاسبي وما له من دور في تقليل التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذلك تأثير ممارسة التهرب الضريبي على ظهور الضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية، أي أن الضرائب المؤجلة تؤثر بشكل إيجابي على التهرب الضريبي.

والجدول التالي يلخص علاقة الارتباط بين فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (22-2): يبين علاقة الارتباط بين فرضيات الدراسة

الارتباط				
وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة
0.491**	0.455**	1	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة
0.000	0.000		الدلالة المعنوية.	
70	70	70	العدد	
0.527**	1	0.455**	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة
0.000		0.000	الدلالة المعنوية.	
70	70	70	العدد	
1	0.527**	0.491**	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للتهرب الضريبي على الضرائب المؤجلة
	0.000	0.000	الدلالة المعنوية.	
70	70	70	العدد	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ب - التحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة باستخدام الاستقلالية (Chi- Square Test): نستعرض هنا أسلوب التحليل الإحصائي باستخدام الاستقلالية بين المتغيرات باستعمال اختبار كاي تربيع (Chi- Square Test) للاختبار لكل الفرضيات ومناقشة نتائجها، وذلك بوضع:

* الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفريية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التهرب الضريبي والممارسات المحاسبية (متغير التهرب الضريبي مستقل عن التهرب الضريبي)
- الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التهرب الضريبي والممارسات المحاسبية (متغير التهرب الضريبي ليس مستقلا عن التهرب الضريبي)

الجدول رقم (23-2): يبين اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الأولى

ANOVA					
الدالة المعنوية	مستوى الدالة F	الوسط الحسابي Square	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.821	7.434	0.911	4	3.645	Between Groups
		0.123	65	7.969	Within Groups
			69	11.614	Total

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن اختبار هذه الفرضية من خلال اختبار كاي تربيع ومناقشة الجدول التحليلي (23-2) كالتالي:

يتضح من الجدول (23-2) أن المحور الأول الخاص بالفرضية الأولى تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة المعنوية وفقاً للجدول تساوي 0.821 أي أكبر من 0.05 إذا نقبل الفرضية الصفريّة ونرفض الفرضية البديلة أي أن المتغيرين تحت الدراسة مستقلين، وبالتالي لا يوجد ارتباط بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي.

الاختبار التالي هو اختبار متغير التحفظ المحاسبي تجاه التهرب الضريبي أظهر نتيجة تدل على أن متغير التحفظ المحاسبي لا يؤثر على التهرب من الضرائب وبالتالي عند إعداد التقارير المالية بإتباع سياسات محاسبية متحفظة ليست هي السبب وراء ممارسات التهرب الضريبي عند المؤسسات، (الملحق رقم 6).

*** الفرضية الثانية:**

- الفرضية الصفريّة H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة (متغير التحفظ المحاسبي مستقل عن الضرائب المؤجلة).
- الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة (متغير التحفظ المحاسبي ليس مستقلاً عن الضرائب المؤجلة).

الجدول رقم (24-2): يبين اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الثانية

ANOVA					
الدالة المعنوية	مستوى الدالة F	الوسط الحسابي Square	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.000	0.382	0.066	4	0.266	Between Groups
		0.174	65	11.307	Within Groups
			69	11.573	Total

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول (24-2) أن المحور الثاني الخاص بالفرضية الثانية تأثير التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة المعنوية وفقاً للجدول تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 إذا نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل الفرضية البديلة أي أن المتغيرين غير مستقلين ويوجد ارتباط بين التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة وبالتالي نتيجة اختبار الفرضية تظهر جزئياً أن متغير التحفظ المحاسبي له تأثير

كبير على الضرائب المؤجلة وبالتالي على المؤسسات أن تكون حذرة عند إستخدام التحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية، وهنا في هذه الحالة للضرائب المؤجلة تأثير تفاضلي حول التحفظ المحاسبي.

* الفرضية الثالثة:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي (متغير الضرائب المؤجلة مستقل عن التهرب الضريبي).

- الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي (متغير الضرائب المؤجلة ليس مستقلا عن التهرب الضريبي).

الجدول رقم (2-25): يبين إختبار كاي تربيع لإختبار الفرضية الثالثة

ANOVA						
الدالة المعنوية	مستوى الدلالة F	الوسط الحسابي Square	درجة الحرية	مجموع المربعات		
0.005	4.115	0.936	4	3.744	Between Groups	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي
		0.227	65	14.782	Within Groups	
			69	18.526	Total	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن اختبار هذه الفرضية من خلال اختبار كاي تربيع ومناقشة الجدول التحليلي (2-25) كالتالي:

يتضح من الجدول (2-25) أن المحور الثالث الخاص بالفرضية الثالثة هناك تأثير لمتغير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة وفقاً للجدول يساوي 0.005 أي أقل من 0.05 إذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن المتغيرين تحت الدراسة غير مستقلين، حيث يوجد ارتباط بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي.

عند قيامنا باختبار الفرضية الثالثة أي اختبار تأثير الضرائب المؤجلة تجاه التهرب الضريبي أظهر الاختبار وجود تأثير كبير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي وأن التهرب الضريبي الذي تمارسه المؤسسات عند تطبيق الضرائب المؤجلة لا ينتهك السياسات والقوانين الجبائية.

خلاصة:

تطرقنا خلال هذا الفصل إلى الإجراءات والأدوات المستخدمة في الجانب التطبيقي للدراسة والمثلة أساسا في البرنامج الإحصائي SPSS والاختبارات الإحصائية اللازمة لإثبات صحة النماذج المستخدمة، ومن خلال نتائج اختبار فرضيات الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05 بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي، وبالتالي نستنتج أن التحفظ المحاسبي ليس له تأثير اتجاه ممارسة المؤسسة للتهرب الضريبي.
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05 تربط بين تطبيق سياسات محاسبية متحفظة والضرائب المؤجلة، بالتالي نستنتج أن التحفظ المحاسبي له تأثير كبير تجاه الضرائب المؤجلة عند إعداد التقارير المالية.
- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05 بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي، وبالتالي نستنتج أن الضرائب المؤجلة لها تأثير على ممارسة المؤسسة للتهرب الضريبي، هذا يعني أنه عند إعداد مختلف التقارير المالية لفائدة الإدارة الضريبية هو أمر مؤثر تجاه المؤسسة لممارسة التهرب الضريبي.
- إن الضرائب المؤجلة بإستخدام مبدأ التحفظ المحاسبي لا تؤثر على المؤسسة لممارسة التهرب الضريبي.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز الدور الذي يلعبه التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، التي كانت محل الدراسة الميدانية التي قمنا بها من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية هذا البحث بطريقة تساعدنا في التعرف على التحفظ المحاسبي وتأثيره في كل من التهرب الضريبي والضرائب المؤجلة، مركزين على الجوانب التي تخدم الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

✓ اختبار الفرضيات:

* بالنسبة للفرضية الأولى المتمثلة في تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي ثبت أنه لا توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي و التهرب الضريبي، أي أن تطبيق المؤسسات لسياسات محاسبية متحفظة لا يؤثر ذلك على ممارسة التهرب الضريبي، حيث اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Heni Purwantini 2018)، التي خلصت إلى أن التحفظ المحاسبي ليس له تأثير على التهرب الضريبي.

* أما الفرضية الثانية المتمثلة في وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة توصلنا الى أن هناك علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي و الضرائب المؤجلة، لأن الضرائب تعتبر دافع للإفصاح عن الربح المحاسبي بشكل يتطابق مع الربح الجبائي، فكلما حققت المؤسسة أرباح خاضعة للضريبة كان لها بمثابة دافع لتأجيل هذا الربح بهدف تخفيض القيمة الحالية للضرائب، ويتم ذلك عن طريق ممارسات التحفظ المحاسبي التي لا تعني إعفائها من الضريبة، بل من شأنها تأجيل الضريبة إلى فترات مالية لاحقة، وتوافقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Rakia Riguen Koubaa And Anis Jarbaoui 2017)، والتي خلصت إلى أن المؤسسات ذات الضرائب المؤجلة تطبق مستويات منخفضة من التحفظ المحاسبي، وأن المكونات الإجمالية والمختلفة للضرائب المؤجلة لها آثار مختلفة على التحفظ المحاسبي.

* بالنسبة للفرضية الثالثة المتمثلة في وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي خلصنا إلى أنه توجد علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي، وهو ما يتوافق مع ما توصلت إليه دراسة (Heni Purwantini 2018)، أي أنه عند إعداد مختلف التقارير المالية لصالح إدارة الضرائب يؤثر ذلك على المؤسسة في ممارسة التهرب الضريبي.

✓ نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

* النتائج النظرية:

- يساعد التحفظ المحاسبي على تخفيض نتيجة الأعمال من خلال تأجيل الاعتراف بالإيرادات والاعتراف بالتكاليف وقت تحققها.

- يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال وأساليب كما يترتب عليه آثار سلبية من الناحية المالية و الاقتصادية.
- ضرورة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة يساهم في تحديد الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- تحديد معوقات محاسبة الضرائب المؤجلة وتفايدها له دور فعال في القضاء على التلاعب الضريبي.
- الضرائب المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة وليس لها علاقة بالتشريع الجبائي.
- الضرائب المؤجلة ترتبط بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليست الماضية.
- تعتبر الضرائب المؤجلة أحد مكونات التقارير المالية والهدف منها هو معرفة التأثيرات المستقبلية للضرائب التي ستظهر بسبب الاختلاف والقياس وفقا للمعايير المحاسبية مقابل القانون الضريبي.
- يعتبر مفهوم التحفظ المحاسبي تطورا لمبدأ الحيطة والحذر واتضح أن هناك آراء تدعم هذا المفهوم بالمقابل هناك آراء أخرى معارضة له.

* النتائج التطبيقية:

- إن التحفظ المحاسبي يؤثر بشكل كبير على الضرائب المؤجلة عند إعداد التقارير المالية.
- تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي لا تؤثر على التهرب الضريبي، وهذا يعني أن مبدأ الحيطة والحذر لا يؤثر على ممارسة المؤسسات للتهرب الضريبي.
- الضرائب المؤجلة تؤثر بشكل كبير على التهرب الضريبي وهذا يعني أنه عند إعداد التقارير المالية للمؤسسة يؤثر على الالتزامات الضريبية لها.
- ممارسة التحفظ المحاسبي ليس لها تأثير تجاه التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة وهذا يعني أن الضرائب المؤجلة بإستخدام مبدأ الحيطة والحذر لا تمكننا من تقليل ممارسة المؤسسة للتهرب الضريبي.
- المؤسسات يمكن أن تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية.

✓ التوصيات:

بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- إجراء المزيد من البحوث حول موضوع الدراسة بإستخدام عينات من واقع المؤسسات الجزائرية.
- العمل على تطوير المعارف والقدرات المحاسبية لدى المحاسبين من خلال دورات تكوينية توضح أكثر فلسفة ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي وكذا معرفة أحكام الضرائب المؤجلة من اجل إعداد وعرض قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية.
- تفعيل التشريعات الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تطبيق إجراءات رقابية أكثر صرامة من المؤسسات الجزائرية للحد من التهرب الضريبي.
- ضرورة فهم وإدراك أهمية التحفظ في السياسات المحاسبية من قبل المؤسسات الجزائرية لما له من إيجابيات ولكن من دون مبالغة.

- ضرورة الاهتمام بوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة حيث تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية أكثر وضوحاً وملائمة.
- تفعيل آليات المراجعة والتدقيق للحد أو التقليل من التهرب الضريبي.

✓ آفاق الدراسة:

- وفي النهاية نجد أن الدراسة مازالت مفتوحة على كل جوانب الموضوع المختلفة. ونختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية على النحو التالي:
- أثر التحفظ المحاسبي على إدارة الأرباح.
 - أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
 - دور الحوكمة في التقليل من التقارير المالية الاحتيالية من خلال التحفظ في السياسات المحاسبية.
 - مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لسياسة التحفظ المحاسبي وأثره على الأداء المالي.
 - دور التخطيط الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا - المراجع العربية:

- 01 - أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشهبان، الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط 02، 2003.
- 02 - أحمد جامع، فن المالية العامة، علم المالية، ج1، دار النشرة العربية، ط2، القاهرة، 1975.
- 03 - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2014
- 04 - حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود، 1995.
- 05 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، 2005.
- 06 - رشا الغول، التحفظ المحاسبي، مكتبة الوفاء القانونية، 2015.
- 07 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون ط، الجزائر، 2011.
- 08 - شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- 09 - الصيرفي محمد، الحاسوب والإحصاء الاجتماعي، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، الإسكندرية، 2007.
- 10 - عبد المالك أحمد، أثر قواعد حوكمة الشركات على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصري، دراسة نظرية وتطبيقية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج15، ع1، مصر، 2012.
- 11 - محمد حامد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة والسياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، مصر، منشأة المعارف، 1980.
- 12 - محمد عباس بدوي، أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار المحاسبة المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2007.
- 13 - محمد عبد العزيز خليفة، الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء أحكام القانون 91 لسنة 2005.
- 14 - مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، طبعة 2011.
- 15 - منصور البديوي، المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

ثانيا - القوانين و الأوامر والمراسيم:

- 01 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، الموافق ليوم الأربعاء 28 ربيع الأول عام 1430 هـ.
- 02 - المادة 169-2 من ق.ض.م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.
- 03 - المادة 3-141 و المادة 174 من ق.ض.م.ر.م (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2010).
- 04 - المادة 3-134، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.
- 05 - المادة 303-1 من ق.ض.م.ر.م، 2017.

ثالثا - الرسائل والأطروحات والمجلات والمقالات العلمية والمكتبيات:

أ - الرسائل والأطروحات:

- 01 - إسلام رزق، قياس أثر التحفظ المحاسبي على جودة المحتوى الإعلامي للتقرير المالي في سوق الأوراق المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2008.
- 02 - راشد محمد، دراسة وتحليل نماذج قياس التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية في إطار الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لتقييم أثره على تكلفة التمويل بالملكية والاقتراض، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
- 03 - رجب سعيد محمود أبو جراد، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمة المؤسسية وأثرهما على جودة الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
- 04 - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، سنة 2004.
- 05 - محمد إبراهيم سلطان عبيدات، أثر إستخدام مفهوم التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2004.

ب - المجلات:

- 01 - إبراهيم العدي، أثر الضرائب المؤجلة في جودة البيانات المالية، مجلة جامعة البعث، سوريا، 2016.
- 02 - سالم الشوابكة، التهريب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 04، 27 ديسمبر 2003.
- 03 - عبد العزيز السيد مصطفى، المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 51، 1997.
- 04 - عمر إقبال وأمون القضاة، أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي، دراسة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العلوم الإنسانية، مج28، ع4، فلسطين، 2014.
- 05 - محمد الأرضي، تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ع3، مصر، 2008.
- 06 - محمد جندي، أثر الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح، دراسة تحليلية، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع2، مصر، 2004.
- 07 - ممدوح الرشدي، تقييم التحفظ المحاسبي من منظور المستخدم، دراسة نظرية وميدانية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مج25، ع2، مصر، 2011.

ج - المقالات العلمية:

- 01 - أسامة على عبد الخالق، دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، المؤتمر الضريبي السابع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2002.
- 02 - سعد الدين إيمان، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، 2015.
- 03 - صلاح حسن على سلامة، المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر، دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول 2006.

د - الملتقيات:

- 01 - كمال رزق وبوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة بجامعة سعد دحلب البلدية، 2010.

رابعا - المواقع الإلكترونية:

- 01 - <http://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy>

خامسا - المراجع الأجنبية:

- 01 - André Mergairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, deuxième édition, suisse, 1977.
- 02 - B.Jagwani. Accounting for Deferred Taxes (AS 22), Has. The Dust Finally Settled in India, 2008? This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>
- 03 - D.Citron.The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach. Journal of Business, Finance & Accounting. Sep/Oct. 2001
- 04 - Feltham, G. & Ohlson, J, Uncertainty resolution and the theory of depreciation measurement, Journal of accounting research, Vol 34, Autumn.1996.
- 05 - Gaudemet Paul Marie, Précis De Finances Publiques, Édition Montchrestien, Paris, 1970.
- 06 - J.Poterba, N .Rao, and J. Seidman. Temporary Differences, Deferred Tax Positions, and Corporate Incentives. 2009.
- 07 - Lafond Rayan & Roychowdhury Sugata, Managerial ownership and accounting conservatism, Journal of accounting research, Vol 46 March, 2008.
- 08 - M.Martin. SFAS 109 Accounting for Income Taxes An Overview With Examples. The National Public Accountant, 2001.
- 09 - M.Narasimhan, and B.Harisha. Impact of Tax Facility on Firm Value. The Chartered Accountant. 2006.
- 10 - Vernier Eric, Fraude fiscale et paradis fiscaux, Dunod, Paris, 2014.

الملاحق

الملحق رقم (1)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

استبيان:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على (دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة)، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما انه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وشكرا لتعاونكم

إشراف:

د. دمدوم زكرياء

د. هشام لبزة

الباحثون:

✓ تجانية حمزة

✓ صماري رابح

✓ عرعار سعد الله

القسم الأول: البيانات الشخصية.

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

(1) الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

(2) الصفة: ☐ أكاديمي ☐ مهني

(3) الوظيفة:

☐ أستاذ جامعي متخصص

☐ خبير محاسبي

☐ محافظ حسابات

☐ محاسب معتمد

☐ أخرى

(4) المستوى العلمي:

☐ دكتوراه

☐ ماجستير

☐ ماستر

☐ ليسانس

☐ أخرى

(5) الخبرة المهنية:

☐ أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى 19 سنة ☐ من 20 إلى 30 سنة ☐ أكثر من 30 سنة

القسم الثاني: محاور الدراسة

- مفاهيم عامة:

* التحفظ المحاسبي (مبدأ الحيطة والحذر) Conservatisme comptable : هو ضرورة أخذ جميع التكاليف والخسائر المتوقعة والمحتمل حدوثها في الاعتبار عند تحديد نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، وفي المقابل عدم الاعتراف بالإيرادات والأرباح المتوقعة والمحتمل حدوثها، وهذا ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والإيرادات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

* التهرب الضريبي L'évasion fiscale: هو قيام المكلف الخاضع للضريبة بإتباع طرق وأساليب من أجل تخفيض مبلغ الضريبة المفروضة عليه، أو تأجيلها، كذلك بُغية عدم الخضوع لها أصلاً عن طريق تجنب الواقعة المنشأة للضريبة أو الاستفادة من أحد الإعفاءات الضريبية.

* الضرائب المؤجلة Impôts différés: هي مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، والتي تنتج أو تظهر نتيجة الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، أو إختلاف زمني مؤقت بين الدورات المحاسبية

المحور الأول: وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تمسك المحاسبين والمراجعين بتطبيق التحفظ المحاسبي للحد من ممارسات إدارة المؤسسة في المبالغة في تقدير الاصول وفق IAS 16, والايرادات ومحاوله زيادة الارباح لتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها والاستثمار فيها					
02	تقليص ممارسات التحفظ المحاسبي يمنح المديرين الفرصة للتلاعب والغش في نتائج الأعمال وبالتالي زيادة الإيراد من خلال التهرب الضريبي					
03	العلاقة المتداخلة بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي تؤثر على الأرباح من خلال سلامة القوائم المالية قياسا وإفصاحا وهو ما يساعد على استمرار هذه الأرباح					
04	التحفظ المحاسبي يدعم استقلال المراجع الخارجي مما يحسن أداءه وبالتالي يحد من التهرب الضريبي					
05	التحفظ المحاسبي يقلل من التهرب الضريبي لأنه يحد من المبالغة في صافي الأصول					

06	المؤسسات التي لا تمارس التهرب الضريبي تستخدم التحفظ المحاسبي لتحسين كفاءة العقود				
07	يستخدم التحفظ المحاسبي كدرع لتخفيض حاله عدم التأكد لتكهنات الاحتيال والتضليل وتحسين الرقابة على المؤسسات				
08	التحفظ المحاسبي يؤدي الى معلومات موثوق بها وهو ما يجعل الأرباح المحققة حقيقية وخالية من التهرب الضريبي				
09	التحفظ المحاسبي لا يعتمد على أساس علمي أي أن إتباعه يؤدي إلى تحقيق أرباح السنة الحالية على حساب السنة أو السنوات السابقة وبالتالي تأجيل دفع الضريبة				
10	التحفظ المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يستبعد حالات عدم التأكد ويعطي مؤشرًا جيدًا عن الأرباح المستقبلية ويحد من التهرب الضريبي				

المحور الثاني: وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، والتي من شأنها تخفيض صافي الأرباح بتأخير الاعتراف بالإيرادات المحتملة أو المتوقعة وتسجيل الخسائر المحتملة في المستقبل والاعتراف بها سؤاء حدثت فعلا ام لا					
02	ممارسة التحفظ المحاسبي يؤدي إلى الاعتراف بالقيمة الدفترية بسعر أقل من القيمة السوقية وبالتالي عدم إرتفاع قيمة الاصول والربح المحاسبي					
03	يساعد التحفظ المحاسبي في التقليل من الربح الخاضع للضريبة وفق IAS12 من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف في وقت حدوثها					
04	ممارسة التحفظ المحاسبي تعمل على تخفيض ارباح الفترة الحالية وتعظيم ارباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنه ضرائب مؤجلة وفق IAS 12					
05	يستخدم مفهوم التحفظ المحاسبي للتعبير عن الحيطه والحذر عند اعداد القوائم المالية ويقصد بذلك أن تسجل الخسائر قبل تحققها والاعتراف بها في القوائم المالية وفي الوقت نفسه لا نعترف بالإيراد قبل تحققه ووجود السند المؤيد لذلك					
06	تأجيل الالتزامات الضريبية باتباع سياسات التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم المالية طالما المؤسسة تحقق ارباح خاضعة للضريبة وفق IAS 12					

07	استخدام التحفظ المحاسبي يعتبر مفيداً لأغراض الضريبة على الأرباح لأنه يؤدي إلى إظهار قيمة أرباح المؤسسة بأقل من قيمتها السوقية				
08	إن ممارسة التحفظ المحاسبي لا يهدف إلى تخرب المؤسسة من الضريبة بل يؤدي إلى تأجيل الضريبة إلى فترات مالية لاحقة وفق IAS 12				
09	عند الالتزام بالتحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبياً لا تخضع ضريبياً بشكل جزئي مثل أرباح بيع وشراء الأسهم والسندات وبالتالي عدم دفع الضريبة				
10	تكاليف الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة عند تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي				

المحور الثالث: هناك تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعد الإعفاءات الضريبية سبباً في إحداث فروقات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة وفق IAS 12 وبالتالي تخفيض العبء الضريبي					
02	تحدد الإدارة الضريبية مبالغ تخفيض المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها مما يساعد على زيادة العبء الضريبي					
03	يتم قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم وفق IAS 12 بموجب معدلات الضريبة المتوقعة تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي					
04	يعكس قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم التبعات الضريبية التي تتوقع فيها إدارة الضرائب إسترداد أو تسديد المبلغ حسب الطريقة المتبعة في نهاية فترة إعداد التقارير للحد من التهرب الضريبي					
05	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كضريبة مؤجلة خصوم وفق IAS 12 مما يساعد على تخفيض العبء الضريبي					
06	يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة أصول مقابل كافة الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه وبالتالي تأجيل الضريبة					
07	يتم الاعتراف بضريبة مؤجلة أصول لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة في الدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية مما يساعد على تقليص العبء الضريبي					

					08	تكاليف الضريبة الذي يعود إلى التغيير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء وفق IAS 8 في احتساب الربح الصافي للفترة يساعد على تخفيض العبء الضريبي
					09	لا يتم تطبيق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات الربح الضريبي المختلف أي أن الضرائب المؤجلة أصول وخصوم تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي مما يساعد على زيادة التهرب الضريبي
					10	يتم قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام المعدلات والقوانين الضريبية السارية في تاريخ إعداد الميزانية للحد من التهرب الضريبي

شكرا لتعاونكم

الملحق رقم (2)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان:

قمنا بهذه الدراسة بعنوان: (دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة)، ولقد تم التعامل مع هذه البيانات من خلال الإجابات حول موضوع الدراسة بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

إشراف:

- د. دمدوم زكرياء
- د. لبزة هشام

الطلبة:

- تجانية حمزة
- صماري رابح
- عرعار سعد الله

شهادة تحكيم الإستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	الإمضاء
صالح حميداتو	أستاذ محاضر أ جامعة الوادي	
محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر أ جامعة الوادي	
بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر أ جامعة الوادي	
لطفي مخزومي	أستاذ محاضر أ جامعة الوادي	

الملحق رقم (3)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.840	.826	35

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
الجنس	120.7206	161.398	.224	.	.839
الصفة	120.6324	164.415	-.043	.	.846
الوظيفة	118.3235	141.983	.634	.	.825
المبالغة في المؤسسة إدارة ممارسات من للحد المحاسبي التحفظ بتطبيق والمراجعين المحاسبين تمسك	118.3824	162.240	.110	.	.841
شراء على المستثمرين لتشجيع الأرباح زيادة ومحاوله والإيرادات IAS 16 وفق الأصول تقدير في	118.3971	162.303	.064	.	.843
فيها والاستثمار أسهمها	118.7206	149.160	.590	.	.829
وبالتالي الأعمال نتائج في والغش للتلاعب الفرصة المديرين يمنح المحاسبي التحفظ ممارسات تقليص	118.7647	151.138	.474	.	.832
الضريبي التهرب خلال من الإيراد زيادة	118.4265	163.144	.020	.	.844
القوائم سلامة خلال من الأرباح على تؤثر الضريبي والتهرب المحاسبي التحفظ بين المتداخلة العلاقة	118.7059	163.345	.001	.	.845
الأرباح هذه استمرار على يساعد ما وهو وإفصاحا قياسا المالية	118.8824	150.195	.595	.	.829
القوائم سلامة خلال من الأرباح على تؤثر الضريبي والتهرب المحاسبي التحفظ بين المتداخلة العلاقة	118.9118	148.440	.587	.	.828
الأرباح هذه استمرار على يساعد ما وهو وإفصاحا قياسا المالية	118.9706	163.969	-.026	.	.846
الأصول صافي في المبالغة من يحد لأنه الضريبي التهرب من يقلل المحاسبي التحفظ	118.6912	152.605	.526	.	.831
العقود كفاءة لتحسين المحاسبي التحفظ تستخدم الضريبي التهرب تمارس لا التي المؤسسات	118.9412	150.385	.574	.	.829
الرقابة وتحسين والتضليل الاحتيال لتكهنات التأكد عدم حاله لتخفيض كدرع المحاسبي التحفظ يستخدم	118.6324	162.057	.081	.	.842
المؤسسات على					
من وخالية حقيقية المحققة الأرباح يجعل ما وهو بها موثوق معلومات الى يؤدي المحاسبي التحفظ					
الضريبي التهرب					
على الحالية السنة أرباح تحقيق إلى يؤدي إتباعه أن أي علمي أساس على يعتمد لا المحاسبي التحفظ					
الضريبة دفع تأجيل وبالتالي السابقة السنوات أو السنة حساب					
الأرباح عن جيدا مؤشرا ويعطي التأكد عدم حالات يستبعد الشركات حوكمة ظل في المحاسبي التحفظ					
الضريبي التهرب من ويحد المستقبلية					
الأرباح صافي تخفيض شأنها من والتي، الدولية المحاسبية المعايير ضوء في المحاسبي التحفظ يتم					
بها والاعتراف المستقبل في المحتملة الخسائر وتسجيل المتوقعة أو المحتملة بالإيرادات الاعتراف بتأخير					
لا ام فعلا حدثت سوءا					
عدم وبالتالي السوقية القيمة من أقل بسعر الدفترية بالقيمة الاعتراف إلى يؤدي المحاسبي التحفظ ممارسة					
المحاسبي والربح الأصول قيمة إرتفاع					

الاعتراف تأجيل خلال من IAS12 وفق للضريبة الخاضع الربح من التقليل في المحاسبي التحفظ يساعد حدوثها وقت في بالتكاليف والاعتراف بالإيراد	118.5735	158.009	.305	.	.837
المالية الفترات ارباح وتعظيم الحالية الفترة ارباح تخفيض على تعمل المحاسبي التحفظ ممارسة IAS 12 وفق مؤجلة ضرائب عنه ينتج والذي المستقبلية	119.0294	148.805	.665	.	.827
أن بذلك ويقصد المالية القوائم اعداد عند والحذر الحيطة عن للتعبير المحاسبي التحفظ مفهوم يستخدم قبل بالإيراد نعترف لا نفسه الوقت وفي المالية القوائم في بها والاعتراف تحققها قبل الخسائر تسجل لذلك المؤيد السند ووجود تحققه	118.5588	161.444	.116	.	.841
المؤسسة طالما المالية القوائم إعداد في المحاسبي التحفظ سياسات باتباع الضريبة الالتزامات تأجيل IAS 12 وفق للضريبة خاضعة ارباح تحقق	118.7206	163.160	.033	.	.843
أرباح قيمة اظهر الى يؤدي لأنه الأرباح على الضريبة لأغراض مفيدا يعتبر المحاسبي التحفظ استخدام السوقية قيمتها من بأقل المؤسسة	118.8529	149.590	.532	.	.830
الضريبة تأجيل الى يؤدي بل الضريبة من المؤسسة تهرب الى يهدف لا المحاسبي التحفظ ممارسة ان IAS 12 وفق لاحقة مالية فترات الى	118.6618	161.332	.101	.	.842
جزئي بشكل ضريبيا تخضع لا محاسبيا بها المعترف الإيرادات بعض المحاسبي بالتحفظ الالتزام عند الضريبة دفع عدم وبالتالي والسندات الأسهم وشراء بيع أرباح مثل	118.7941	158.853	.246	.	.838
سياسة تطبيق عند الضريبة معدلات في التغير أو المؤقتة الفروق عن الناشئة المؤجلة الضريبة تكاليف الضريبي الوعاء تخفيض إلى تؤدي المحاسبي التحفظ	118.8824	163.001	.026	.	.844
وفق للضريبة الخاضع والربح المحاسبي الربح بين فروقات إحداث في سببا الضريبة الإعفاءات تعد الضريبي العبء تخفيض وبالتالي IAS 12	118.5441	161.416	.110	.	.842
أو مبادئ مع يتوافق لا بشكل معينة بنسب والنفقات المصاريف تخفيض مبالغ الضريبة الادارة تحدد الضريبي العبء زيادة على يساعد مما عليها المتعارف المحاسبة معايير	118.8088	161.232	.109	.	.842
تطبيقها المتوقع الضريبة معدلات بموجب IAS 12 وفق وخصوم أصول المؤجلة الضرائب قياس يتم الضريبي العبء تخفيض إلى يؤدي مما الأصل فيها يتحقق أو الالتزام فيها يسدد التي الفترة في	119.0882	143.276	.668	.	.824
الضرائب ادارة فيها تتوقع التي الضريبة التبعات وخصوم أصول المؤجلة الضرائب قياس يعكس الضريبي التهرب من للحد التقارير إعداد فترة نهاية في المتبعة الطريقة حسب المبلغ تسديد أو إسترداد	119.1618	146.556	.524	.	.829
مؤجلة كضريبة السابقة والفترات الجارية الفترة عن المدفوعة غير الجارية بالضريبة الاعتراف يتم الضريبي العبء تخفيض على يساعد مما IAS 12 وفق خصوم	119.0147	147.955	.641	.	.827
يكون الذي الحد إلى للاقتطاع القابلة المؤقتة الفروقات كافة مقابل أصول المؤجلة بالضريبة الاعتراف يتم الضريبة تأجيل وبالتالي منه المؤقتة الفروق لطرح توفره محتمل الضريبي الربح فيه	118.6765	158.312	.288	.	.838
إلى الدورة في المستخدمة غير الضريبة والخصومات الخسائر لقاء أصول مؤجلة بضريبة الاعتراف يتم الضريبي العبء تقليص على يساعد مما مستقبلية ضريبة أرباح تحقيق حين	118.6029	161.019	.162	.	.840
احتساب في IAS 8 وفق الأخطاء أو المحاسبية السياسات في التغير إلى يعود الذي الضريبة تكاليف الضريبي العبء تخفيض على يساعد للفترة الصافي الربح	118.9853	149.388	.577	.	.829
المؤجلة الضرائب أن أي المختلف الضريبي الربح مستويات على مختلفة ضريبة معدلات تطبيق يتم لا يساعد مما الضريبي الربح على تطبق أن يتوقع التي المعدلات متوسط باستخدام تقاس وخصوم أصول	119.3235	150.610	.425	.	.833
المعدلات باستخدام استرداده أو دفعه المتوقع بالمبلغ الجارية الضريبة والأصول الالتزامات قياس يتم الضريبي التهرب زيادة على	118.6176	161.165	.166	.	.840
الضريبي التهرب من للحد الميزانية إعداد تاريخ في السارية الضريبة والقوانين					

الملحق رقم (4)

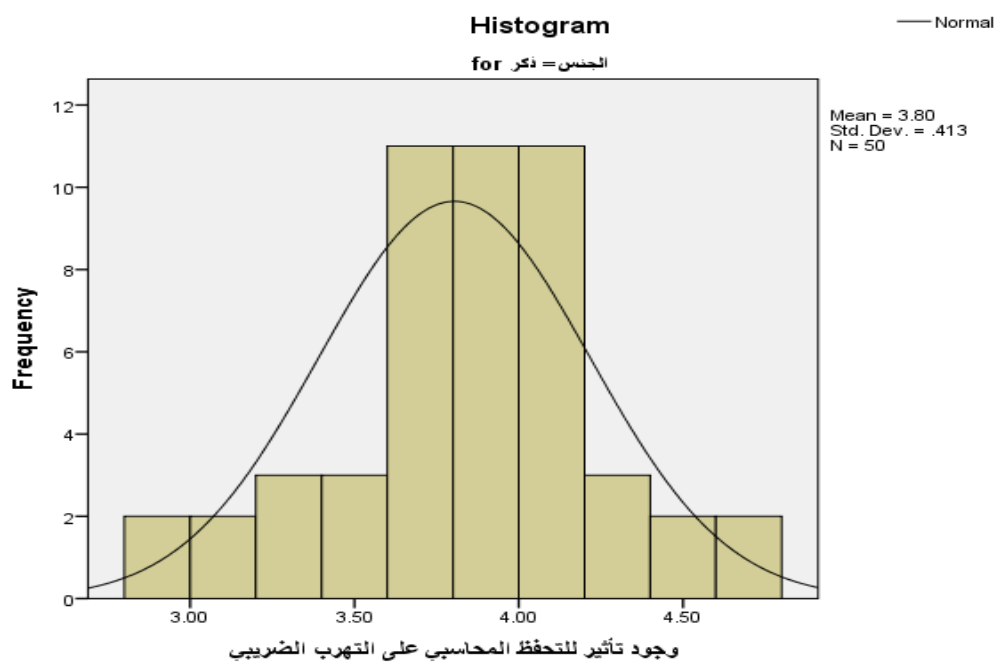
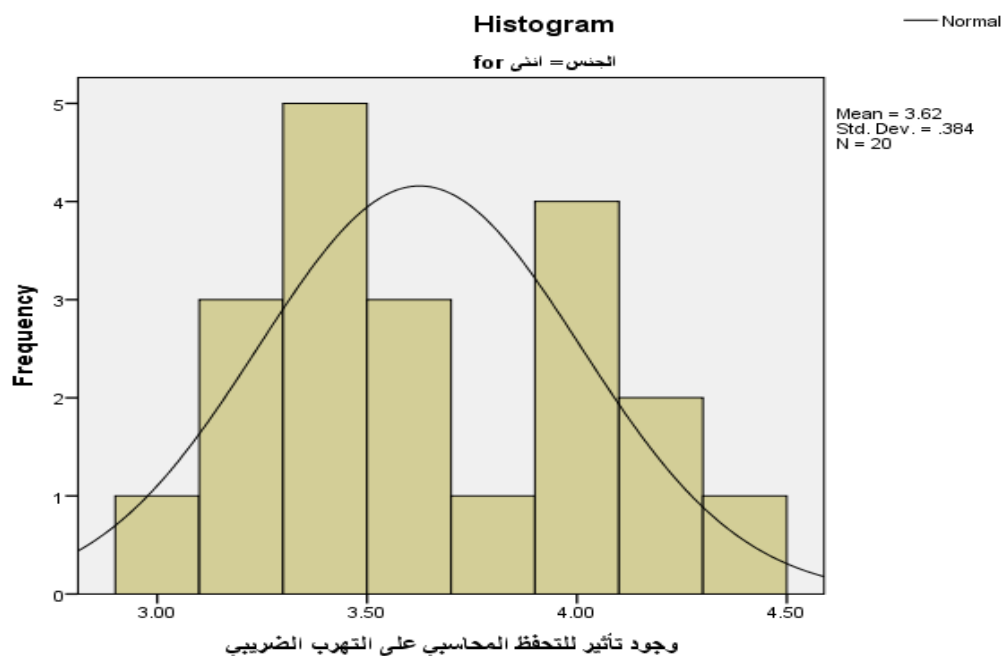
الجنس	Statistic	Std. Error
انثى	Mean	.08580
	95% Confidence Interval for Mean	
	Lower Bound	3.4454
	Upper Bound	3.8046
	5% Trimmed Mean	3.6222
	Median	3.5000
	Variance	.147
	Std. Deviation	.38371
	Minimum	3.00
	Maximum	4.30
	Range	1.30
	Interquartile Range	.60
	Skewness	.291
	Kurtosis	-.1171
ذكر	Mean	.05841
	95% Confidence Interval for Mean	
	Lower Bound	3.6866
	Upper Bound	3.9214
	5% Trimmed Mean	3.8078
	Median	3.8000
	Variance	.171
	Std. Deviation	.41303
	Minimum	2.90
	Maximum	4.70
	Range	1.80
	Interquartile Range	.50
	Skewness	-.236
	Kurtosis	.157
انثى	Mean	.09411
	95% Confidence Interval for Mean	
	Lower Bound	3.5380
	Upper Bound	3.9320
	5% Trimmed Mean	3.7444
	Median	3.8000
	Variance	.177
	Std. Deviation	.42087
	Minimum	3.00

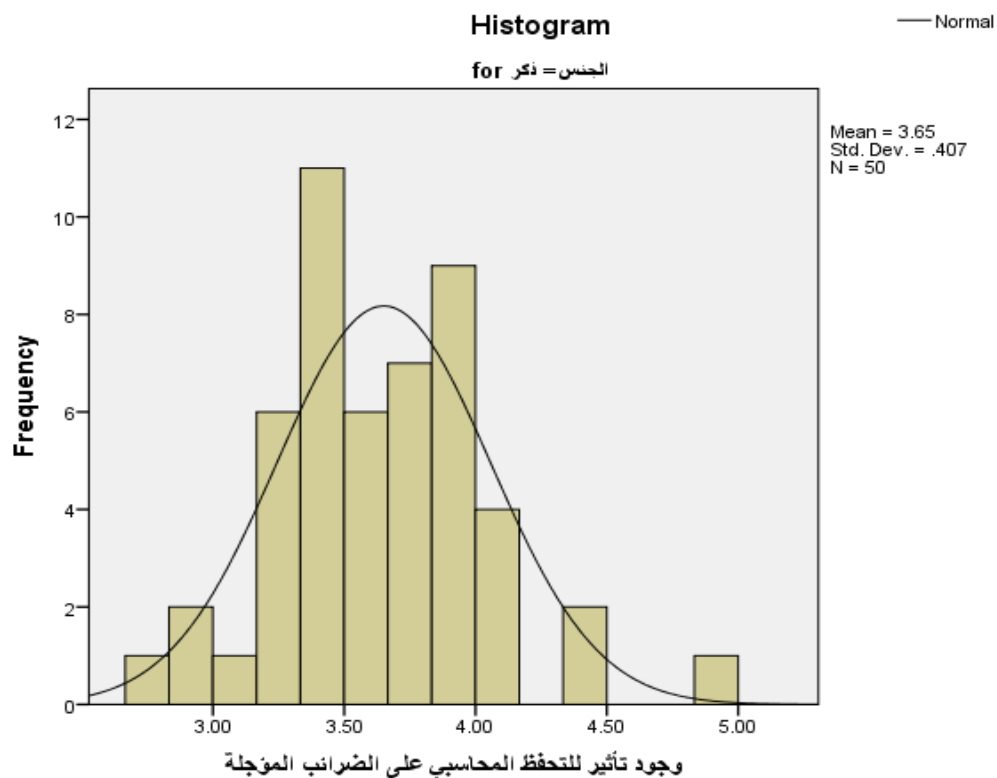
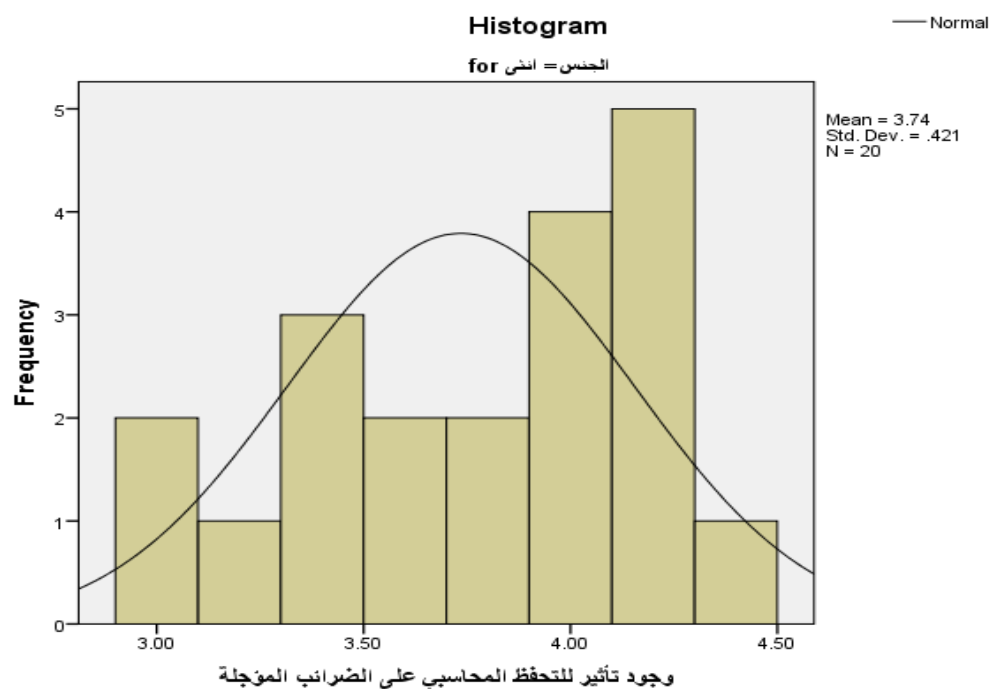
ذكر	Maximum		4.30	
	Range		1.30	
	Interquartile Range		.70	
	Skewness		-.385-	.512
	Kurtosis		-1.177-	.992
	Mean		3.6504	.05752
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.5349	
		Upper Bound	3.7660	
	5% Trimmed Mean		3.6360	
	Median		3.6000	
	Variance		.165	
	Std. Deviation		.40671	
	Minimum		2.80	
	Maximum		4.90	
	Range		2.10	
	Interquartile Range		.50	
	Skewness		.526	.337
	Kurtosis		.812	.662
	Mean		3.3250	.10999
انثى	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.0948	
		Upper Bound	3.5552	
	5% Trimmed Mean		3.3278	
	Median		3.2500	
	Variance		.242	
	Std. Deviation		.49191	
	Minimum		2.40	
	Maximum		4.20	
	Range		1.80	
	Interquartile Range		.50	
	Skewness		.107	.512
	Kurtosis		-.568-	.992
	Mean		3.6560	.07104
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.5132	
		Upper Bound	3.7988	
	5% Trimmed Mean		3.6433	
	Median		3.6000	
	Variance		.252	
	Std. Deviation		.50230	
	Minimum		2.40	
	Maximum		5.00	

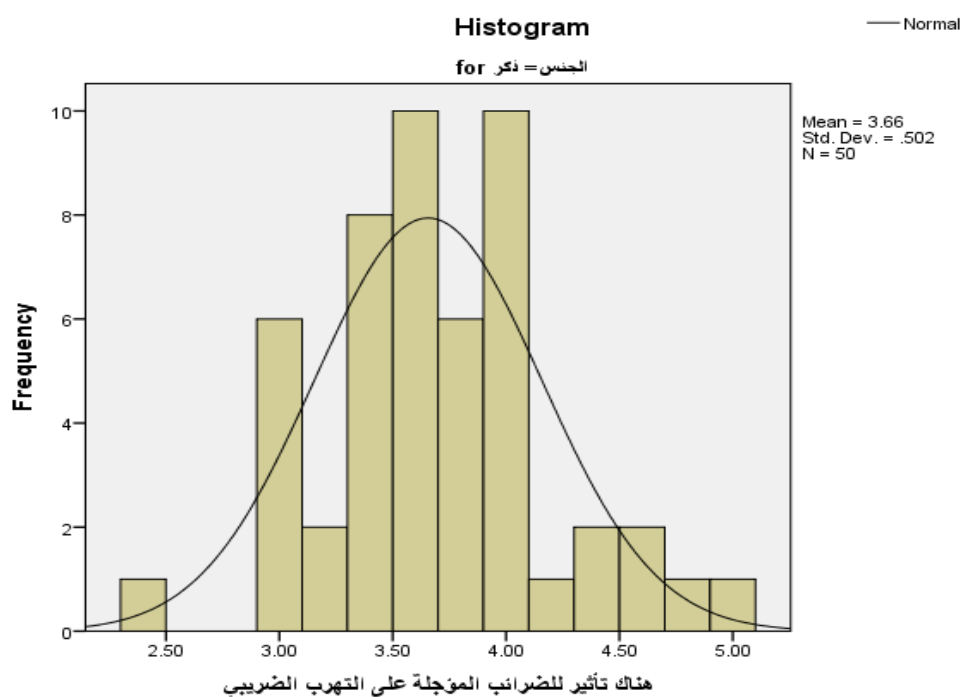
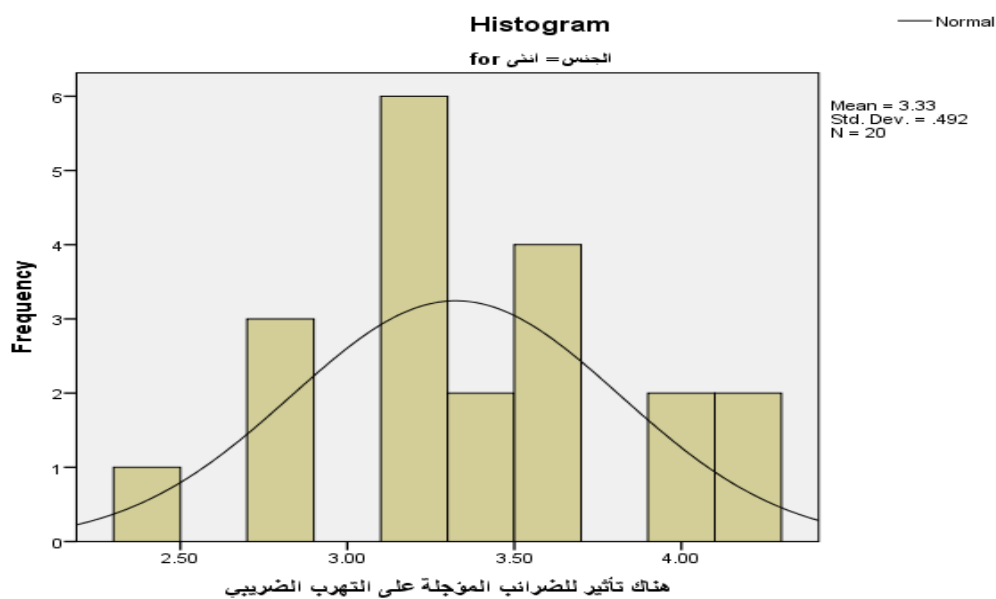
على المؤجلة للضرائب تأثير هناك
الضريبي التهرب

ذكر

Range	2.60	
Interquartile Range	.63	
Skewness	.307	.337
Kurtosis	.606	.662







الملحق رقم (5)

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التهرب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود الضريبي	70	3.7529	.41027	.04904
الضرائب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود المؤجلة	70	3.6746	.40954	.04895
التهرب على المؤجلة للضرائب تأثير هناك الضريبي	70	3.5614	.51816	.06193

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
التهرب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود الضريبي	176.531	69	.000	3.75286	3.6550	3.8507
الضرائب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود المؤجلة	175.069	69	.000	3.67460	3.5770	3.7723
التهرب على المؤجلة للضرائب تأثير هناك الضريبي	175.505	69	.000	3.56143	3.4379	3.6850

الملحق رقم (6)

Test of Homogeneity of Variances

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
التهرب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود الضريبي	1.335	4	65	.266
الضرائب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود المؤجلة	.508	4	65	.730
التهرب على المؤجلة للضرائب تأثير هناك الضريبي	.421	4	65	.793

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
التهرب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود الضريبي	Between Groups	3.645	4	.911	7.434	.821
	Within Groups	7.969	65	.123		
	Total	11.614	69			
الضرائب على المحاسبي للتحفظ تأثير وجود المؤجلة	Between Groups	.266	4	.066	.382	.000
	Within Groups	11.307	65	.174		
	Total	11.573	69			
التهرب على المؤجلة للضرائب تأثير هناك الضريبي	Between Groups	3.744	4	.936	4.115	.005
	Within Groups	14.782	65	.227		
	Total	18.526	69			