

دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة (دراسة ميدانية)

حمزة تجانية^{1*}

محمد الهادي ضيف الله²

علي العبسي³

1. مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة الوادي، (الجزائر)، -tedjania-hamza@univ-eloued.dz
2. مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة الوادي (الجزائر)، -diffallah-medelhadi@univ-eloued.dz
3. مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة الوادي، (الجزائر)، -labsi-ali@univ-eloued.dz

أُشر في: 2021-01-27

قُبِل في: 2021-01-18

استلم في: 2020-09-10

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 من خلال إستبانة موجهة لمهني المحاسبة وأساتذة جامعيين مختصين وموظفي إدارة الضرائب في بيئة الاعمال الجزائرية خلال سنة 2019، 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، وان 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 بيئة الاعمال الجزائرية، ويمكن أن تساهم هذه الدراسة في مجال الضرائب في أن تكون كمدخلات في المساعدة في التخطيط الضريبي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: : تحفظ؛ محاسبة؛ تهرب ؛ ضرائب؛ مؤجلة.

رموز تصنيف JEL: H24,H26,M41 .

The Role of Accounting Conservatism to Minimize Tax Evasion through Deferred Taxes (Field study)

TEDJANIA Hamza ^{1*}

DIFFALLAH Mohammed Elhadi ²

LABSI Ali ³

1. Laboratory of Economics of Renewable Energies and its Role in achieving Sustainable Development, University of El-oued, (Algeria), tedjania-hamza@univ-eloued.dz

2. Laboratory of Economics of Renewable Energies and its Role in achieving Sustainable Development, University of El-oued, (Algeria), diffallah-medelhadi@univ-eloued.dz

3. Laboratory of Economics of Renewable Energies and its Role in achieving Sustainable Development, University of El-oued, (Algeria), tabsi-ali@univ-eloued.dz

Received: 10/09/2020

Accepted: 18/01/2021

Published: 27/01/2021

Abstract:

This study purpose to analyze conservatism accounting influence towards tax avoidance through deferred tax, the study was conducted to Algerian business Environment, on a sample of 70 observations via a questionnaire directed to accounting professionals, university professors, and tax officials during the year 2019, and we have used descriptive and analytical approach. 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 business Environment.

Keywords: conservatism; accounting; tax; avoidance; deferred.

JEL classification codes : M41, H26, H24.

* : *Corresponding author*

مقدمة:

يعد التحفظ المحاسبي (سياسات الحيطة 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.

الإشكالية: على ضوء ما سبق من عرض لمفهوم التحفظ المحاسبي 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 ؟

فرضيات الدراسة: تم صياغة الفرضيات التالية:

- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي؛
- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة؛
- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة:

دراسة آمنة خميس حمد ومحمد عبد الله المومني 2018 (المومني، 2018)، بعنوان: "أثر التحفظ المحاسبي في إدارة مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان". 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)، وتوصلت إلى أهم النتائج التالية:

- يمارس القطاع المالي التحفظ المحاسبي أكثر من قطاع الصناعة والخدمات؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي بنوعيه على مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المدرجة في بورصة عمان.

دراسة إسماعيل قزال 2018 (قزال، 2018)، بعنوان: "دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF".

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى تأثير ممارسة مفهوم التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية المفصح عنها في شركات المساهمة الجزائرية من 2011 إلى غاية 2015، وهذا بعد سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، والوقوف على مدى استغلال هذا المفهوم لغرض ممارسة إدارة الأرباح بالشكل السالب وهو ما يصطلح عليه بمفهوم تمهيد الدخل، وتوصلت إلى النتائج التالية:

- 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 مؤشراً لاستخدام هذه السياسات لغرض تمهيد الدخل.

دراسة Zegheng Gan 2018 (Gan, 2018)، بعنوان: « Conditionnel Conservatism And Tax Avoidance »

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)، ومن أهم النتائج الرئيسية لهذه الدراسة ما يلي:

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

- تمنح أو توفر هذه الدراسة نظرة من خلال التحقق من العلاقة بين التحفظ المحاسبي المشروط والتهرب الضريبي من منظور آخر، ويفحص كيفية تأثير بعض مميزات المؤسسة مثل تأجيل الخسائر الضريبية التي تؤثر على هذه العلاقة.

دراسة **Mohamed Ali Zarai Et Mourad Abderrahim** (Abderrahim, 2009) **2018**، بعنوان: «Conservatisme Comptable Et Cout De La Dette: Étude Sur Un Échantillon D'entreprise Canadiennes»

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.

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.

الاطار المفاهيمي للدراسة

مفهوم التحفظ المحاسبي

- التحفظ المحاسبي هو الأخذ في الاعتبار جميع التكاليف والاعباء أو الخسائر، وذلك عند إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعدم أخذ الأرباح المتوقعة في الحسبان (الغول، 2015، صفحة 10).

- 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) (Feltham, 1996, p. 220).

مفهوم التهرب الضريبي

- 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 (Eric, 2014، صفحة 16).

- كما عرفه البعض أنه قيام المكلف ببعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه (الشهوان، 2003، صفحة 28).

مفهوم الضرائب المؤجلة:

- الضريبة المؤجلة هي ضريبة الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع (Payable) ونعني بها ضريبة مؤجلة كالتزام (خصوم) أو ضريبة قابلة للاسترجاع (Recouvrable) ونعني بها ضريبة مؤجلة أصول، أثناء الدورات المستقبلية (شوف، 2016، صفحة 178).

- هي 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 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 19).

الاطار التطبيقي للدراسة وتحليل نتائج الاستبيان

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، ولقد تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة البالغة (92) مفردة من مجتمع الدراسة والمتمثلة في المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين بالإضافة إلى الاساتذة الجامعيين المتخصصين وموظفي إدارة الضرائب في الجزائر خلال سنة 2019، حيث تم استرجاع (74) استبيان، ويجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء (04) استمارات.

ولقد تم التطرق إلى الأدوات المستخدمة في إثبات الصدق والاتساق الداخلي والبنائي لمحاور الاستبيان، والأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل.

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

اعتمدت الدراسة على حساب معامل الصدق والثبات باستعمال معامل ألفا كرونباخ ومعامل التجزئة النصفية.

1. 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 فان 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 (1)

اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ على أساس البنود المعيارية	معامل ألفا كرونباخ
35	0.826	0.840

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

جدول (2)

يبين اختبار الصدق والثبات بمعامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الترتيب
1	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي	10	0.610	3
2	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة	10	0.652	2
3	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي	10	0.738	1

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

ولقد تم التأكد من صدق وثبات أسئلة قائمة الاستبيان، حيث يوضح الجدول (1) والجدول (2)، نتيجة تطبيق معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المستوى والاتساق الداخلي لقائمة الاستبيان، حيث بلغت قيمة ألفا الإجمالية α 0.840، وهي نسبة جيدة لكونها أعلى من النسبة المقبولة 60 %.

2. 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 = $2R \div R+1$ ، حيث R يمثل الارتباط وهو موضح في الجدول كالاتي:

جدول (3)

يبين معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول (3) 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.

3. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف - سمرنوف (One Sample K-S): سنتعرف من خلاله

أي اختبار كولمجراف - 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 الإختبار يمكن التطرق إلى تحليل واختبار فرضيات الدراسة وسنوضحها في الجدول الموالي:

جدول (4)

يبين اختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov ^a			فرضيات الدراسة	
الدلالة المعنوية.	درجة الحرية	قيمة الاختبار Z	الدلالة المعنوية	درجة الحرية		قيمة الاختبار 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 الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

ويوضح الجدول التالي رقم (4) نتائج الاختبار حيث أن قيمة الاختبار Z صغيرة أي اصغر من قيمة Z الجدولية 1.96 وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من (0.05) (SIG ≥ 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

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.

1. تحليل فقرات المحور الأول: تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في بيئة الاعمال الجزائرية.

جدول (5)

يبين تحليل فقرات المحور الأول حول وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في بيئة الاعمال الجزائرية.

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (5) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي في بيئة الاعمال 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.

2. تحليل فقرات المحور الثاني: تأثير التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في بيئة الاعمال الجزائرية.

جدول (6)

يبين تحليل فقرات المحور الثاني حول وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في بيئة الاعمال الجزائرية

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (6) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (تأثير التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في بيئة الاعمال 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.

3. تحليل فقرات المحور الثالث: تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في واقع بيئة الاعمال الجزائرية.

جدول (7)

يبين تحليل فقرات المحور الثالث حول

وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في بيئة الاعمال الجزائرية

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (7) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (تأثير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي في واقع بيئة الاعمال 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.

اختبار الفقرات والفرضيات باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) واختبار تحليل التباين (ANOVA):

سنحاول من خلال هذه الاختبارات استخدام معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) لتحليل واختبار فرضيات الدراسة، كما سنتطرق إلى استخدام اختبار تحليل التباين (ANOVA) لاختبار فرضيات الدراسة، وبالتالي يمكننا التطرق إلى ما يلي:

- اختبار الفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson).
- التحليل الإحصائي للفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين (ANOVA).

1. اختبار الفقرات وفرضيات الدراسة باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson): في

إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

- حساب معامل الارتباط بين فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة في بيئة الاعمال الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي $\alpha = 0.05$ ، والجدول التالي يوضح علاقة الارتباط بين فرضيات الدراسة:

جدول (8)

يبين علاقة الارتباط بين فرضيات الدراسة

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

0.000		0.000	الدلالة المعنوية.	وجود تأثير للتحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة
70	70	70	العدد	
1	0.527**	0.491**	معامل الارتباط بيرسون	وجود تأثير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي
	0.000	0.000	الدلالة المعنوية.	
70	70	70	العدد	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

- يتبين لنا من الجدول رقم (8) 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.

- يتبين لنا من الجدول رقم (8) 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.

- يتبين لنا من الجدول رقم (8) 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.

2. التحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة باستخدام إختبار تحليل التباين (ANOVA): نستعرض هنا أسلوب

التحليل الإحصائي باستخدام إختبار تحليل التباين بين المتغيرات باستعمال إختبار (ANOVA) للاختبار لكل الفرضيات ومناقشة نتائجها، وذلك بوضع:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي (متغير التحفظ المحاسبي ليس مستقلا عن التهرب الضريبي).
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة (متغير التحفظ المحاسبي ليس مستقلا عن الضرائب المؤجلة).

- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 تربط بين الضرائب المؤجلة والتهرب الضريبي (متغير الضرائب المؤجلة ليس مستقلا عن التهرب الضريبي).
- والجدول التحليلي (9) التالي يلخص اختبار هذه الفرضيات من خلال اختبار تحليل التباين (ANOVA):

جدول (9)

يبين اختبار تحليل التباين ANOVA لاختبار فرضيات الدراسة

ANOVA أنوفا					
الدالة المعنوية	مستوى الدالة F	الوسط الحسابي مربع	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.821	7.434	0.911	4	3.645	بين المجموعات
		0.123	65	7.969	داخل المجموعات
			69	11.614	المجموع
0.000	0.382	0.066	4	0.266	بين المجموعات
		0.174	65	11.307	داخل المجموعات
			69	11.573	المجموع
0.005	4.115	0.936	4	3.744	بين المجموعات
		0.227	65	14.782	داخل المجموعات
			69	18.526	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

- يتضح من الجدول (9) أن المحور الأول الخاص بالفرضية الأولى تأثير التحفظ المحاسبي على التهرب الضريبي والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة المعنوية وفقا للجدول تساوي 0.821 أي أكبر من 0.05 إذا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة أي أن المتغيرين تحت الدراسة مستقلين، وبالتالي لا يوجد ارتباط بين التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي. حيث أظهر هذا الاختبار أن النتيجة 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.

- يتضح من الجدول (9) أن المحور الثاني الخاص بالفرضية الثانية تأثير التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة المعنوية وفقا للجدول تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 إذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن المتغيرين غير مستقلين ويوجد ارتباط بين التحفظ المحاسبي والضرائب المؤجلة والنتيجة أظهرت جزئياً أن متغير التحفظ المحاسبي له تأثير كبير على الضرائب المؤجلة وبالتالي على المؤسسات أن تكون حذرة عند استخدام التحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية، وهنا في هذه الحالة للضرائب المؤجلة تأثير تفاضلي حول التحفظ المحاسبي.

- يتضح من الجدول (9) أن المحور الثالث الخاص بالفرضية الثالثة هناك تأثير لمتغير الضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي والذي يحتوي على 10 فقرات لقياسه، وبما أن نسبة الدلالة وفقا 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. أي أن اختبار تأثير الضرائب المؤجلة تجاه التهرب الضريبي أظهر وجود تأثير كبير للضرائب المؤجلة على التهرب الضريبي وأن التهرب الضريبي الذي تمارسه المؤسسات عند تطبيق الضرائب المؤجلة لا ينتهك السياسات والقوانين الجبائية.

الخاتمة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- يساعد التحفظ المحاسبي على تخفيض نتيجة الأعمال من خلال تأجيل الاعتراف بالإيرادات والاعتراف بالتكاليف وقت تحققها، ويعتبر مفهومه تطورا لمبدأ الحيطة والحذر.
- يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال وأساليب كما يترتب عليه آثار سلبية من الناحية المالية والاقتصادية.
- الضرائب المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة وليس لها علاقة بالتشريع الجبائي وبالتالي هناك ضرورة للإفصاح عنها للمساهمة في تحديد الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- 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 لتقليص الأعباء الضريبية.

التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- 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 أجل إعداد وعرض قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية.
- 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 وضوحا وملائمة، وتفعيل آليات المراجعة والتدقيق للحد أو التقليل من التهرب الضريبي.

قائمة المراجع:

المراجع العربية

- أبو نصار ومحفوظ المشاعلة وفراس الشهبان. (2003). *الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق* (المجلد ط 02). المكتبة الوطنية.
- إسماعيل قزال. (24 جوان، 2018). دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF. 2018. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (25 مارس، 2009). *الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. المادة 3-134 المتعلقة بالضرائب المؤجلة، العدد 19. الجزائر.*
- الغول، ر. (2015). *قضايا محاسبية معاصرة (التحفظ المحاسبي)*. القاهرة: مكتبة الوفاء القانونية.
- المومني، آ. خ. (2018). أثر التحفظ المحاسبي في إدارة مخاطر هبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة تحليلية. *المجلة الاردنية في إدارة الأعمال*، (1) 14.
- شنوف، ش. (2016). *المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

المراجع الأجنبية

- Abderrahim, M. A. (2009, Avril 1). *Conservatisme comptable et coût de la dette : étude sur un échantillon d'entreprises canadiennes*. 6(1).
- Eric, V. (2014). *Fraude fiscale et paradis fiscaux*. Paris: Dunod.
- Feltham, G. &. (1996, Autumn). *Uncertainty resolution and the theory of depreciation measurement*. (U. o. Chicago, Ed.) *Journal of accounting research*, Vol 34.
- Gan, Z. (2018, May). *Conditional Conservatism and Tax Avoidance*. Rotterdam, ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS, Rotterdam Netherlands.

المراجع العربية باللغة الإنجليزية:

- Momani, A.K. (2018, December). *The Effect of Accounting Conservatism in Managing the Risk of Downside of Operating Cash Flows of Companies Listed in Amman Stock Exchange: An Analytical Study*. *Jordanian Journal of Business Administration*, Vol14 (1).
- Gezzel, I. (2018, June). *Study the effect of conservative accounting policies on the quality of financial information under the application of the SCF financial accounting system*, Ouargla, Faculty of Economic Sciences, Business Sciences and Management Sciences, Algeria.
- Mahfouz, Al & Firas Sh. (2003). *Tax and its accounting between theory and practice (Volume i 02)*. National Library.
- Official Journal of the Algerian Republic. (2009, March 25). The People's Democratic Republic of Algeria. *Article 134-3 on deferred taxes, No. 19*. Algeria.

Ghoul, R. (2015). *Contemporary accounting issues (accounting conservatism)*. Cairo: Al-Wafa Legal Library.

Chenouf, Ch. (2016). *Financial accounting in accordance with the International Financial Reporting Standards IFRS and the Financial Accounting System SCF*. Algeria: University Publications Office.