

## ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية

د. سالم عميرة العمور

محاضر غير متفرغ - جامعة فلسطين

[amoursal3@gmail.com](mailto:amoursal3@gmail.com)

<https://doi.org/10.36602/jesbs.2021.v08.01.07>

تاريخ النشر: 2021.04.28

تاريخ القبول: 2021.03.22

تاريخ الاستلام: 2021.02.22

### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية، من خلال معرفة دور ممارسة التحفظ المحاسبي، وأثره على مبلغ الضريبة المترتبة والتخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة في الشركات الفلسطينية، وقد تمّ توزيع (100) استبانة، وتم استرداد منها (72) استبانة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين ضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية؛ حيث أنّ التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغ، أو التقليل في تقدير الأصول، وأنّ عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء مُعدي القوائم المالية مجالاً للتلاعب في هذه القوائم؛ لتخفيض الدخل ومن ثم تخفيض الضريبة المترتبة.

الدراسة أوصت بالعمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية للشركات الفلسطينية بنسبة مقبولة، وقيام الجهات الرقابية بمتابعة مدى تقيد الشركات الفلسطينية بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛ لكي تعكس هذه القوائم حقيقة المركز المالي لهذه الشركات.

الكلمات الدالة: التحفظ المحاسبي، التكاليف الضريبية، التخطيط الضريبي، الضرائب المؤجلة.

### Practicing Accounting Conservatism and its Impact on Tax Costs in Palestinian Companies

DR. Salim Amara ELamour

University of Palestine

[amoursal3@gmail.com](mailto:amoursal3@gmail.com)

### Abstract

This study aims to identify the tax costs in Palestinian companies, through knowing the role of practicing accounting conservatism and its impact on the amount of tax incurred, tax planning and deferred taxes in Palestinian companies. A total of 100 questionnaires were distributed and 72 were recovered among income tax employees and auditors. The findings of the study indicate that there is a relationship between practicing accounting conservatism and the income tax in Palestinian companies, as the accounting conservatism limits the possibility of overestimating or underestimating the assets. The findings also indicate that if the accounting reservation is not used, it leads to manipulation of the financial statements by reducing the amount of your gross income that is subject to taxes. The study recommended the need to focus on accounting conservatism when preparing financial statements of Palestinian companies due to its importance for financial statements users.

**Keywords:** Accounting Conservatism, Tax Costs, Tax Planning, Tax Deferred.

## 1. المقدمة

يعتبر مفهوم التحفظ المحاسبي من المفاهيم المحاسبية المهمة؛ حيث يتم استخدامه لمواجهة عدم التأكد، التي تتطلب أخذ الحيطة والحذر عند إعداد التقارير المالية؛ بحيث لا ينتج عنها تضخيم للدخل أو تقليل للمصروفات والالتزامات، وهو مشتق من المعايير التي تؤثر بدورها في جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك يعمل التمسك بمبدأ التحفظ المحاسبي على إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية، وأن هذا المفهوم له تأثير على الملاءمة والتوقيت المناسب وتمائل المعلومات، والتي يعتبر مؤشر على جودة المعلومات المالية.

وتعد التكاليف الضريبية من الدوافع التي تجعل الشركات تميل إلى استخدام التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وكذلك أشار (X. Qiang. 2007)، (p765)، أن السلطات الضريبية يمكن أن تقبل بالتحفظ الشرطي المرتبط بأحداث معينة، والتي تشير إلى حدوث خسائر غير محققة مثل: انخفاض قيمة الأصول الثابتة عن التكلفة، أو انخفاض القيمة السوقية للمخزون عن التكلفة، أمّا فيما يتعلق بالتحفظ غير المشروط وغير المرتبط بأحداث معينة مثل تحميل تكاليف الأصول غير الملموسة على قائمة الدخل في نفس السنة، فإنّ السلطات الضريبية لا تقبل به.

وهناك عدة دراسات قاست مدى ممارسة الشركات الفلسطينية للتحفظ المحاسبي منها دراستي: (النجار، 2014: الشيخ علي، 2015)، والتي أظهرت انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم، والتقارير المالية في الشركات الفلسطينية في قطاع الاستثمار، أمّا في قطاعي التأمين والبنوك كان هناك تحفظاً كبيراً.

## 2. الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة لهذه الدراسة، ومنها:

- دراسة (قزال وآخرون، 2019): تهدف هذه الدراسة إلى معرفة علاقة ممارسة التحفظ المحاسبي بممارسات تخفيض الدخل، وتوصلت الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع للتحفظ المحاسبي، إضافة إلى وجود ظاهرة تمهيد الدخل.
- دراسة (صماري وآخرون، 2019): وأمّا هذه الدراسة فتهدف إلى توضيح العلاقة بين التحفظ المحاسبي من جهة، والتهرب الضريبي والضرائب المؤجلة من جهة أخرى، وبيان كيفية التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة بالتطبيق على عينة مكونة من (70) فرد في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي: أنّ التحفظ المحاسبي يؤثر بشكل كبير على الضرائب المؤجلة عند إعداد التقارير المالية، وأنّ تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي لا تؤثر على التهرب الضريبي، وأنّ الضرائب

المؤجلة تؤثر بشكل كبير على التهرب الضريبي، وأن الشركات يمكن أن تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية.

• **دراسة (صبرينة، 2018):** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والتحفظ المحاسبي، وتوصلت إلى أن إصدار المعايير المحاسبية قد أثر بشكل فعال على ممارسة التحفظ المحاسبي، ورغم الاعتراضات الشديدة لهذه السياسة، إلا أن بعض المعايير المحاسبية تضمنته في نصوصها.

• **دراسة (حماد، مصطفى، 2018):** تهدف هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي المشروط في الشركات المصرية، والتلاعب في الأرباح باستخدام المستحقات، وباستخدام الأنشطة الحقيقية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه كلما زاد مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المصرية أدى ذلك إلى انخفاض جوهري في التلاعب بالأرباح باستخدام المستحقات.

• **دراسة (شهيد وعيس، 2017):** تهدف هذه الدراسة إلى قياس مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ومدى تمتع رقم الأرباح بجودة عالية، ومن ثم اختبار تأثير التحفظ المحاسبي في جودة الأرباح المحاسبية، وتوصلت إلى وجود اختلاف في نسب التحفظ المحاسبي بين الشركات، والأعوام المختلفة للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

• **دراسة (جودة، العمور، 2017):** تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة إدارة الأرباح؛ لدوافع ضريبية من قبل الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وأساليب إدارة الأرباح، ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها، والحد منها، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية.

• **دراسة (Lin et al., 2014):** تهدف هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات الأكثر تحفظاً في التقارير المالية هي الأقل ممارسةً لإدارة الأرباح، وأن هناك علاقة عكسية بين إدارة الأرباح والملكية المؤسسية.

• **دراسة (علي، 2014):** تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة الشركات السودانية لعملة التخطيط الضريبي، وما إذا كانت تتبع التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة في السودان.

• **دراسة (Suzan et al., 2012):** تهدف هذه الدراسة إلى البحث في مستوى التحفظ المحاسبي على إدارة الأرباح من خلال دراسة (259) شركة صناعية عن الفترة الممتدة من (2006-2009) ،

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ الشركات التي تطبق التحفظ المحاسبي بشكل كبير هي الأقل ممارسةً لإدارة الأرباح.

• **دراسة (Valipour et al., 2011):** تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى تفاعل مستوى التحفظ المحاسبي المشروط مع ممارسات تمهيد الدخل في بورصة طهران، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ الشركات الممهدة لدخلها تقوم باستخدام التحفظ المحاسبي المشروط؛ بهدف تخفيض الدخل بشكل كبير، وهو ما يشير إلى استخدام التحفظ المحاسبي لأغراض الإدارة الانتهازية.

### 3. مشكلة البحث

يعد الربح المحاسبي من أكثر البنود أهميةً لمستخدمي التقارير المالية، وأنّ تعدد المبادئ والقواعد المحاسبية المستخدمة من قبل المحاسبين، وما ينتج عنها من تحديد رقم الربح السنوي يعتبر الأساس؛ لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد التكلفة الضريبية التي تتحملها الشركة، وأنّ ممارسة التحفظ المحاسبي، وتأجيل الاعتراف ببعض الأرباح، يترتب عليه تخفيض للتكاليف الضريبية المترتبة على الشركات، وكذلك الضرائب المؤجلة سواء كانت أصولاً ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة، وقد ذكر Watts (2003: 291) أنّ: "ارتباط مقدار الضريبة المستحقة بالنتيجة المحققة يولّد دائماً دافعاً قوياً للإدارة؛ لممارسة سياسات تدرج ضمن التحفظ المحاسبي من أجل تخفيض مقدار الضريبة المستحق مادامت هذه الممارسات مقبولة لدى مصالح الضرائب"، وعلى الرغم أنّ الدراسات السابقة تناولت التحفظ المحاسبي من عدة جوانب، إلا أنّه -حسب فهم الباحث- لم يتم تناول موضوع أثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية، والتي تختلف عن الشركات بالدول الأخرى من عدة جوانب؛ حيث أنّ الشركات الفلسطينية تعمل في بيئة اقتصادية وسياسية تعاني من اختلالات كبيرة من أهمها الاحتلال الاسرائيلي وما نتج عنه من ارتباط الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الاسرائيلي والقيود الاسرائيلية والتي تحول دون خلق أنشطة اقتصادية مستدامة (ماس، 2013).

لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما الأثر المترتب على ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية؟

### 4. فرضيات البحث:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية.

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين مبلغ الضريبة المترتب على الشركات الفلسطينية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين الضرائب المؤجلة في الشركات الفلسطينية.

#### 5. أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس في التعرف على أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية لدى الشركات الفلسطينية، ويمكن صياغة الأهداف الفرعية للدراسة كما يلي:

- التعرف على أثر التحفظ المحاسبي على مبلغ الضريبة المترتب على الشركات الفلسطينية.
- التعرف على أثر التحفظ المحاسبي على التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية.
- التعرف على أثر التحفظ المحاسبي على الضرائب المؤجلة في الشركات الفلسطينية.

#### 6. أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية الموضوع الذي تناولته، وهو موضوع التحفظ المحاسبي وخاصة علاقته بالتكاليف الضريبية، حيث توجد ندرة في الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع، وسوف تعمل هذه الدراسة على محاولة تفسير آثار التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية.

#### 7. محددات البحث:

يتم إجراء الدراسة على دوائر ضريبة الدخل، ومراجعي الحسابات في المحافظات الجنوبية فقط؛ لصعوبة الوصول وتطبيق الدراسة في المحافظات الشمالية.

#### 8. الإطار النظري

يعتبر التحفظ المحاسبي من أهم خصائص التقارير المالية؛ لما له من أثر كبير على موضوعية هذه التقارير، وقد كان التحفظ المحاسبي مثار خلاف بين الباحثين بين مؤيد ومعارض لهذا المبدأ المحاسبي، ولكن ظهرت أهمية هذا المبدأ في أعقاب الأزمات المالية والانهيarts الكبيرة التي شهدها العالم لعدد كبير من الشركات العملاقة؛ نتيجة لبعض الممارسات الانتهازية لإدارة هذه الشركات.

**1.8 تعريف التحفظ المحاسبي:** توجد عدة تعريفات للتحفظ المحاسبي، ومن أشمل هذه التعريفات تعريف (Hayan & Givoly) : بأنه اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية التي تخفض من قيمة صافي الربح بتأخير الاعتراف بالإيرادات، وتعجيل الاعتراف بالمصاريف (إيمان، 2014: 310، شهيد، 2017: 136).

ويرى البعض أنّ التحفظ المحاسبي: هو تفضيل المحاسب للطرق التي تؤدي إلى التقرير عن القيم الأقل لحقوق الملكية: (حمدان، 2012: 24) ونقلًا عن (داليا، المدبولي، 2017: 14) (1997) أنّ Basu قد عرّف التحفظ المحاسبي بأنه: ضرورة وجود درجة عالية من التحقق للاعتراف بالأخبار الجيدة (المكاسب) مقارنة بالاعتراف بالأخبار السيئة (الخسائر)، لذلك نجد أنّ الاستجابة للأخبار السيئة أسرع من الاستجابة للأخبار الجيدة؛ لأنّ الأخبار الجيدة تتطلب درجة أعلى من التحقق من قبل المحاسبين.

**2.8 تفسيرات التحفظ المحاسبي:** ذكر (حمدان، 2011: 417) أربعة تفسيراتٍ للتحفظ المحاسبي، وهي:

- **التفسير التعاقدى للتحفظ:** يعد التفسير التعاقدى المصدر الرئيس للتحفظ ويقصد به: التركيز على العقود الرسمية بين الأطراف ذات العلاقة في المنشأة كعقود الدين وعقود المكافآت، إذ تعد شروط توزيعات الأرباح المنصوص عليها في عقود الدين دليلاً على التحفظ المحاسبي الذي يسعى إليه الدائنون؛ لضمان عدم الإفراط في توزيعات الأرباح، للمحافظة على الحد الأدنى من قيمة صافي الأصول لحماية قروضهم، وفي عقود المكافآت من غير مقاييس الأرباح القابلة للتحقق، سوف يحصل المديرون كذلك على مبالغ أعلى مما يستحقون، مما يخفض من قيمة المنشأة، إلا أنّ الدخل المُقاس بالتحفظ سوف يقدم مكافآت أقل للإدارة بناء على الأداء الحالي، ويؤجل مكافآت المشاريع المستقبلية لحينها.
- **تفسير المقاضاة:** تواجه الإدارة خطر التقاضي عند تضخم الأرباح وصافي الأصول، لذا فإنّ الإدارة والمراجعين لديهم حافز أكبر للالتزام بالتحفظ المحاسبي.
- **التفسير الضريبي:** إحدى تفسيرات التحفظ أنّ هناك ميلاً من الإدارة إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة من أجل تخفيض قيمة الضريبة المستحقة، وتجنب دفع ضرائب عن أرباح غير محققة، لذا يكون التحفظ في الإعلان عن الأرباح والقيم العليا للأصول هو السبيل لذلك.
- **التفسير التنظيمي:** إنّ لتنظيم الأسواق والتعاملات المالية أثرًا مباشر في طبيعة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال التعليمات ومتطلبات الإفصاح التي نشرتها هيئات الأوراق المالية. لقد أدى التنظيم إلى جعل المحاسبة أكثر تحفظاً، فالخسائر من تضخم الدخل تظهر على نحو أوضح من تجاهل مكاسب أو تخفيض الدخل، مما شجع المشرعون على وضع قوانين تخفض من الدخل وقيم الأصول، وتزيد من الالتزامات.

لذلك يرى الباحث أنّ التفسير الضريبي للتحفظ المحاسبي دافع مهم لمعدي القوائم المالية أن يتمسكوا بممارسة التحفظ المحاسبي، لما يحققه من مزايا ضريبية للشركات.

### 3.8 النظام الضريبي في فلسطين

تطبق في فلسطين ضريبة الدخل وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م، والذي بدأ تطبيقه في شهر يناير عام 2012م على دخل الأشخاص والشركات والمؤسسات؛ حيث فرض الضريبة على دخل الأفراد بشرائح ضريبية تبدأ من 5% حتى 15%، أمّا الشركات نسبة 15% ماعدا شركات الاتصالات والشركات التي تتمتع بامتياز أو احتكار 20%.

وقد تم إعطاء الكثير من المنح والحوافز الضريبية وخاصة النفقات التي تخص البحث والتطوير، أو بهدف تحسين الجودة للمنتجات، أو الوصول لأسواق خارجية.

**الضرائب 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 فإنّ الضرائب المؤجلة تمثل النتائج الضريبية المستقبلية للبنود، والصفقات التي عرفت بشكل مختلف في البيانات المالية عن التقارير الضريبية؛ أي الضرائب المؤجلة هي: مبالغ ضرائب الدخل المستحقة، أو القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، وتقسم ضرائب الدخل المؤجلة حسب المعيار الدولي رقم (12) كما يلي: ( العدي، 2016، ص75)

- التزامات ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

- أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاستيراد في فترات مستقبلية بخصوص: أ- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

ب- ترحيل الخسارة الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

ت- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

**التخطيط الضريبي:** هو محاولة الممول تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين المطبقة، مستفيداً من الثغرات القانونية، وما تنتجه القوانين والتعليمات الضريبية من امتيازات، ( ابراهيم، 2012، ص2)؛ لذلك يعتبر التخطيط الضريبي إذا ما تمّ بوسائل قانونية مشروعة؛ لتخفيض الضريبة تجنباً للضريبة، أمّا إذا كان التخطيط الضريبي بوسائل غير قانونية وغير مشروعة يكون تهرباً ضريبياً، فكلاً من التجنب الضريبي والتهرب الضريبي يهدفان إلى تخفيض الضرائب عن الشركات، ولكن الفرق بينهما أنّ التهرب يعتبر مخالفاً للقانون، ويترتب عليه عقوبات وغرامات تُفرض على الممول عند اكتشاف مديرية الضريبة لهذا التهرب، أمّا التجنب الضريبي فهو: تخفيض مشروع للضريبة، ولا توجد فيه مخاطرة، ولا يترتب عليه عقوبات؛ لأنّه يتم بناء على معرفة الممول

بقانون الضريبة بشكل جيد والاستفادة من الثغرات القانونية، والمزايا الضريبية التي يعطيها القانون للممول.

ويجب عند استخدام التخطيط الضريبي الأخذ بعين الاعتبار التغير في معدل الضريبة، والقيمة الزمنية للنقود، ويمكن التخطيط الضريبي من خلال الأساليب التالية:

- تفهم اللوائح الضريبية.

- البحث بين هذه اللوائح والقوانين والاختيار منها ما يناسب نشاط الشركة.
- تحديد بدائل العمليات، وبدائل إجراءات المحاسبة الضريبية التي يمكن تنفيذها لكل عملية.
- اختيار البدائل المناسبة، التي تعمل على تخفيض التكاليف الضريبية إلى أدنى قدر ممكن بطريقة مشروعة.

**التحفظ المحاسبي والتكاليف الضريبية:** يساعد التحفظ المحاسبي على تخفيض الدخل للتحاسب الضريبي من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد، وتعجيل الاعتراف بالمصروف (الغول)، (2015: 15)، كما أنّ ضريبة الدخل تتناسب تناسباً طردياً مع الأرباح المعلنة، لذا تلجأ الشركات إلى تخفيض الأرباح، ومن ثم تخفيض ضريبة الدخل المستحقة عليها من خلال استخدام التحفظ المحاسبي.

## 9. المنهج والإجراءات

تناول هذا الجزء من البحث وصفاً كاملاً، ومفصلاً لطريقة وإجراءات الدراسة التي قام بها الباحث لتنفيذ هذه الدراسة، وتعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة؛ لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

**1.9 منهج الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، الذي يفيد في فهم أفضل وأدق لجوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة، حيث يصفها وصفاً دقيقاً.

**2.9 أداة الدراسة:** تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة حول واقع: "أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية"، وقد استعان الباحث عند تصميم الاستبانة بالدراسات السابقة، وبعض فقرات الاستبانة التي استخدمتها هذه الدراسات وخاصة (صماري 2019).



تتكون استبانة الدراسة من ثلاث أقسام رئيسية:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن معلومات عامة عن المستجيب (الدرجة العلمية، الخبرة العملية في مجال عملك، مجال العمل).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن مجالات الدراسة، وتتكون من 28 فقرة موزعة على ثلاثة مجالات رئيسية هي:

**المجال الأول:** أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية، ويتكون من (9) فقرات.

**المجال الثاني:** دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية، ويتكون من (10) فقرات.

**المجال الثالث:** دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة، ويتكون من (9) فقرات.

### 3.9 مجتمع وعينة الدراسة: بناءً على موضوع الدراسة ومشكلتها وأهدافها، فقد تحدد المجتمع

المستهدف بالعاملين في دائرة ضريبة الدخل والمحاسبين في مكاتب مراجعة الحسابات في المحافظات الجنوبية وشركاتها، وقام الباحث باستخدام أسلوب العينة القصدية؛ حيث أنّ هذا النوع من العينات يتناسب مع طبيعة هذه الدراسة؛ حيث تم اختيار موظفي ضريبة الدخل التي لهم علاقة بعمليات التحاسب الضريبي للشركات عن طريق فحص القوائم المالية وكذلك مراجعي الحسابات في المكاتب الكبرى، وتم استبعاد المكاتب الصغيرة التي معظم أعمالهم تتمثل في مسك دفاتر الممولين والتخليص الضريبي، وتمّ توزيع الاستبانات على (100) فرد من أفراد مجتمع الدراسة، موزعة كما يلي: (50) استبانة على موظفي ضريبة الدخل و (50) استبانة على المحاسبين والمراجعين، وقد تم استرداد عدد (72) استبانة، وبنسبة استجابة (72%).

### 4.9 صدق أداة الدراسة: صدق أداة الدراسة تعني: أنّ الأداة تقيس ما وُضعت لقياسه، وقد تم

التأكد من صدق الاستبانة من خلال الطرق التالية:

### 5.9 الصدق من وجهة المحكمين: تم عرض الاستبانة على عدد (3) من المحكمين من ذوي

الاختصاص، من أجل التأكد من سلامة الصياغة اللغوية للاستبانة، ووضوح تعليمات الاستبانة، وانتماء الفقرات لأبعاد الاستبانة، ومدى صلاحية هذه الأداة لقياس الأهداف المرتبطة بهذه الدراسة، وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

## صدق المقياس:

### أولاً: الصدق البنائي Structure Validity:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ويبين جدول (2) أنَّ جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

الرقم	المجال	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية	.697**	.000
2.	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية	.914**	.000
3.	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة	.874**	.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يتبين من الجدول السابق أنَّ محاور الاستبانة تتمتع بمعاملات صدق دالة إحصائياً، وتفي بأغراض الدراسة.

### ثانياً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال نفسه، وذلك وفق الآتي:

جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال

معامل الارتباط	معامل الارتباط	معامل الارتباط	معامل الارتباط
أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة
.403*	.668**	.707**	.403*
1	1	1	1

.740**	2	.558**	2	.474**	2
.703**	3	.637**	3	.540**	3
.628**	4	.881**	4	.540**	4
.650**	5	.695**	5	.507**	5
.759**	6	.467**	6	.646**	6
.616**	7	.854**	7	.508**	7
.437*	8	.821**	8	.693**	8
.586**	9	.726**	9	.536**	9
		.816**	10		

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.01)$ .

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

من الجدول السابق تبين أن: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية للمجال التي تنتمي إليه الفقرة، دالة عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

**6.9 ثبات أداة الدراسة:** نعني بثبات أداة الدراسة: أن الأداة تعطي نفس النتائج تقريباً لو طبقت مرة أخرى على نفس المجموعة من الأفراد؛ أي أن النتائج لا تتغير، تحت نفس الظروف والشروط، يعني أن هناك استقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغييرها بشكل كبير، وقد تم التأكد من ثبات الاستبانة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

#### معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي في جدول (4).

جدول (4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.827	0.684	9	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية
0.946	0.895	10	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية
0.908	0.825	9	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة
0.971	0.943	28	جميع المجالات معاً

\*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4)، أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال من مجالات الدراسة، وكذلك لجميع فقرات الاستبانة، وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال من مجالات الدراسة، ولجميع فقرات الاستبانة، وهو يعد بمثابة الحد الأقصى لما يمكن أن يصل إليه معامل صدق الاختبار، وهذا يعني أنّ الثبات مرتفع ودال احصائياً، وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة، وصلاحه لتكون أداة قياس مناسبة وفعالة لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها بثقة.

### 7.9 اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث تبين أنّ قيمة الاختبار تساوي (0.582)، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي (0.887)، لجميع مجالات الدراسة، وبذلك فإنّ توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

### 8.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة

للإجابة على أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)؛ لتفريغ وتحليل البيانات من واقع الاستبانة؛ حيث تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، وهي: (النسب المئوية والتكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، معامل ارتباط بيرسون، معادلة ألفا كرونباخ، واختبار كولمغوروف-سمرنوف، اختبار T-Test في حالة عينة واحدة، T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test)، اختبار (One-Way ANOVA) في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة للدراسة.

وقد تم استخدام درجة ثقة (95%) في اختبار كل الفروض الإحصائية للدراسة، بما يعني أنّ احتمال الخطأ يساوي (5%)، وهي النسبة المناسبة لطبيعة الدراسة.

### 9.9 اختبار الفرضيات

نتائج الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية على ما يلي:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي والتكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية.

تمت الإجابة على هذه الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (6) تحليل محاور وفقرات ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التكاليف الضريبية في الشركات

الفلسطينية

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية	3.66	0.41	13.879	.000	73.27	3	مرتفعة
2	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية	4.01	0.63	13.664	.000	80.22	1	مرتفعة
3	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة	3.94	0.39	20.516	.000	78.86	2	مرتفعة
	جميع المجالات معاً	3.88	0.41	18.043	.000	77.51		مرتفعة

\*المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: قد حصل المجال الثاني " دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية"، على أعلى درجة موافقة بنسبة (80.22%) وهو بدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما حصل المجال الأول " أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية"، على أقل درجة موافقة بنسبة (73.27%)، وهو بدرجة (متوسطة) أنّ المتوسط الحسابي لجميع فقرات أبعاد ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية يساوي (3.88)، وجاء بوزن نسبي (77.51%) وقيمة الاختبار (18.04) وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000. ويستدل من النتائج السابقة على أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات أبعاد ممارسة التحفظ المحاسبي على ضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية بشكل عام.

**الفرضية الفرعية الأولى:**

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي وبين مبلغ الضريبة المترتبة على الشركات الفلسطينية، تمت الإجابة على هذا السؤال باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف

المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (7) فقرات محور أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي للحد من المبالغة في تقدير الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية.	3.917	0.645	12.07	.000	78.333	3	مرتفعة
2	عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجال للتلاعب في هذه القوائم لتخفيض الدخل ومن ثم تخفيض الضريبة المترتبة..	3.944	0.902	8.88	.000	78.889	2	مرتفعة
3	يحد التحفظ المحاسبي من إمكانية المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول	4.069	0.678	13.38	.000	81.389	1	مرتفعة
4	تقوم الإدارة بإعادة تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة لغايات ضريبية.	3.750	1.071	5.94	.000	75.000	6	مرتفعة
5	تقوم الإدارة بحساب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة.	3.778	1.091	6.05	.000	75.556	5	مرتفعة
6	ترحل الأصول المالية بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة	3.611	0.928	5.59	.000	72.222	9	مرتفعة
7	يعترف بتكاليف البحث كمصروف في الفترة المالية التي يتم انفاقها فيه.	3.917	0.835	9.32	.000	78.333	3	متوسطة
8	التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية تخفيض قيمة الضريبة للشركات	3.694	0.944	6.24	.000	73.889	8	مرتفعة
9	التحفظ المحاسبي يعمل على إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية يمكن الاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي.	3.750	1.004	6.34	.000	75.000	6	مرتفعة
	المحور ككل	3.663	0.406	13.88	.000	73.269		مرتفعة

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يحد التحفظ المحاسبي من إمكانية المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول" يساوي (4.07) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (81.389%)، قيمة الاختبار (13.38)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$  ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

المتوسط الحسابي للفقرة السادسة: "ترحل الأصول المالية بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة"، يساوي (3.611) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (72.22%)، قيمة الاختبار (5.59) وأنّ القيمة الاحتمالية

(.Sig) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha \geq 0.05)$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.663)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (73.27%)، قيمة الاختبار (13.88)، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 ؛ لذلك يعتبر مجال "أثر لممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية، وهذه النتيجة تتوافق مع نتيجة دراسة (صماري وآخرون 2019) والتي توصلت إلى أن الشركات يمكن أن تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي وبين التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية، تمت الإجابة على هذا السؤال باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T، لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (8) محور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين شراء الأصول أو استئجارها وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.	4.06	0.77	11.68	.000	81.11	3	مرتفعة
2	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين طرق البيع النقدي أو البيع بالتقسيط طويل الأجل.	4.07	0.88	10.34	.000	81.39	2	مرتفعة
3	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية.	3.88	0.90	8.22	.000	77.50	9	مرتفعة
4	يتم استخدام التخطيط الضريبي عند الحاجة لشراء الأصول هل يتم شراءها من خلال القروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي.	3.81	1.02	6.73	.000	76.11		مرتفعة
5	يتم استخدام التخطيط الضريبي من خلال إعادة توييب مصروف المرتبات	3.90	0.98	7.81	.000	78.06	8	مرتفعة

							وما في حكمها ومكافآت مجلس الإدارة وبدلاتها لتحقيق وفورات ضريبية.
مرتفعة	4	80.83	.000	10.44	0.85	4.04	يتم الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية.
مرتفعة	5	79.44	.000	9.46	0.87	3.97	استخدام بنود تكلفة يتم خصمها من الأرباح بدلاً من بنود لا تعد تكلفة مثل التمويل بالاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي.
مرتفعة	6	78.61	.000	8.03	0.98	3.93	يتم التحفظ المحاسبي عند اختيار الأسلوب المحاسبي المناسب عند تقييم المخزون لغرض التخطيط الضريبي.
مرتفعة	1	83.06	.000	11.51	0.85	4.15	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي.
مرتفعة	6	78.61	.000	8.03	0.98	3.93	ممارسة التحفظ المحاسبي تمكن الشركات من نقل الدخل بعيداً عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة لغرض التخطيط الضريبي.
مرتفعة		80.22	.000	13.66	0.63	4.01	المحور ككل

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة" يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي" يساوي (4.15) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (%83.06)، قيمة الاختبار (11.51) ، وأنّ القيمة الإحصائية (Sig.) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال .

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة" يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية"، يساوي (3.88) الدرجة الكلية من (5)؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (%77.52)، قيمة الاختبار (8.22)، وأنّ القيمة الإحصائية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

وبشكل عام يمكن القول بأنّ المتوسط الحسابي يساوي (4.01)، وأنّ المتوسط الحسابي النسبي يساوي (%80.22)، قيمة الاختبار (13.66)، وأنّ القيمة الإحصائية (Sig.) تساوي 0.000؛



لذلك يعتبر مجال " دور لممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية، وتتوافق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت إليه دراسة (علي، 2014)، بوجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين الضرائب المؤجلة في الشركات الفلسطينية؛ تمت الإجابة على هذه الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (9) فقرات محور دور ممارسة التحفظ المحاسبي في وجود الضريبة المؤجلة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	ممارسة التحفظ المحاسبي يؤدي إلى الاعتراف بالقيمة الدفترية بسعر أقل من القيمة السوقية وبالتالي عدم ارتفاع قيمة الربح المحاسبي وقيمة الأصول.	4.15	0.66	14.73	.000	83.06	3	مرتفعة
2	يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح الخاضع للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف وقت حدوثها.	4.21	0.73	14.04	.000	84.17	2	مرتفعة جداً
3	التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	4.28	0.74	14.73	.000	85.56	1	مرتفعة جداً

4	تأجيل الالتزامات الضريبية باتباع سياسة التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم المالية طالما الشركة تحقق أرباح وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 12.	4.10	0.72	13.02	.000	81.94	4	مرتفعة
5	استخدام التحفظ المحاسبي يعتبر مفيداً لأغراض الضريبة على الأرباح لأنه يعمل على إظهار قيمة أرباح الشركة بأقل من قيمتها السوقية.	3.94	0.89	9.04	.000	78.89	6	مرتفعة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
6	أن ممارسة التحفظ المحاسبي لا يهدف للتهرب الضريبي بل إلى تأجيل الضريبة إلى فترات لاحقة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	3.99	0.85	9.87	.000	79.72	5	مرتفعة
7	عند ممارسة التحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبياً لا تخضع للضريبة مثل أرباح بيع الأسهم والسندات.	3.60	0.88	5.74	.000	71.94	9	مرتفعة
8	تكاليف الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة عند تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي.	3.86	0.66	11.13	.000	77.22	8	مرتفعة

مرتفعة	7	77.50	.000	8.69	0.85	3.88	9	يتم قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي
مرتفعة		78.86	.000	20.52	0.39	3.94		المحور ككل

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" يساوي (4.28) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (%85.56)، قيمة الاختبار (14.73) ، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$  ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " عند ممارسة التحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبياً لا تخضع للضريبة مثل أرباح بيع الأسهم والسندات " يساوي (3.60) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (%71.94)، قيمة الاختبار (8.22)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\geq 0.05$  ( $\alpha$ )، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكلٍ عامٍ يمكن القول بأنَّ المتوسط الحسابي يساوي (3.94)، وأنَّ المتوسط الحسابي النسبي يساوي (78.86%)، قيمة الاختبار (20.52)، وأنَّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعتبر مجال " هل هناك دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنَّ متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنَّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية.

## 10. مناقشة النتائج:

حيث تتفق نتائج الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الأولى مع الاستنتاجات التي توصلت إليها دراسة (صماري وآخرون، 2019)، والتي توصلت إلى أن الشركات تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية، أمَّا الفرضية الثانية فتتفق مع ما توصلت إليه دراسة (علي، 2014)، بوجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية، أمَّا الفرضية الثالثة تتفق النتيجة مع نتيجة دراسة (صماري، 2019)، والتي توصلت إلى أنَّ التحفظ المحاسبي يؤثر بشكل كبير على الضرائب المؤجلة عند إعداد التقارير المالية.

## 11. الاستنتاجات والتوصيات

### 1.12 النتائج

- توجد علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين ضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية؛ حيث أنَّ التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغة، أو التقليل في تقدير الأصول.
- عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجال للتلاعب في هذه القوائم لتخفيض الدخل، ومن ثمَّ تخفيض الضريبة المترتبة على الشركات الفلسطينية.
- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي.
- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين طرق البيع النقديّ أو البيع بالتقسيط طويل الأجل عند التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية.
- التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية، والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي.

- يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح الخاضع للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف وقت حدوثها.

## 2.12 التوصيات

- العمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية للشركات الفلسطينية بنسبة مقبولة.
- قيام الجهات الرقابية بمتابعة مدى تقيد الشركات الفلسطينية بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛ لكي تعكس هذه القوائم حقيقة المركز المالي لهذه الشركات.
- التأكد من عدم استخدام الشركات الفلسطينية للتحفظ المحاسبي من أجل تخفيض الدخل، ومن ثم تخفيض الضريبة.
- العمل على زيادة شفافية القوائم المالية من خلال التقيد بالتحفظ المحاسبي.
- الالتزام بمبادئ الحوكمة لضمان جودة التقارير المالية للشركات الفلسطينية.

## المراجع

ابراهيم، نبيل " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، دراسة تطبيقية، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، 16-17 سبتمبر 2012.

جودة، رأفت، والعمور، سالم (2017) "مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة - دراسة ميدانية" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية \_ المجلد الثاني، العدد (7) ص ص (275-290).

حماد، مصطفى (2018) " دور التحفظ المحاسبي المشروط في الحد من ممارسات التلاعب في الأرباح وأثره على كفاءة القرارات الاستثمارية - دراسة تطبيقية " مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، المجلد (22) العدد (3) ص ص (361-305).

حمدان، علام (2011) " أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (38) العدد (2) ص ص (533-514).

شهيد، رزان، عبس، فاطمة (2017) " قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية \_دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات -العدد الثاني والأربعون، (2) ص ص.(142- 134).

سعد الدين، ايمان (2014) تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، كلية التجارة - جامعة بني سويف، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص (342).

الشيخ علي، مفيد (2015) " قياس أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية ومدى تأثيره برأس المال للشركات المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين: دراسة تطبيقية"، جامعة عين شمس -كلية التجارة -قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد (19) العدد (2) ص ص(330-304).

صبرينة، شرافة (2018) " التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (I A S / I F R S) مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد (18) العدد (1) ص ص (174-153).

عبد الملك، أحمد (2012) " أثر قواعد حوكمة الشركات على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصري" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، ص ص (1-41).

رشا الغول، التحفظ المحاسبي، دار الوفاء للطباعة والنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية 2015.

صماري، رايح وتجانبة، حمزة، وعرعار، سعد الله " دور النقط المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019.

العدي، ابراهيم "أثر الضرائب المؤجلة في جودة البيانات المالية"، مجلة جامعة البعث المجلد (38) العدد (17)، سوريا 2016 ص ص (90-69).

علي، (2014) "دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة السودانية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السودانية"

قزال اسماعيل، يدير فارس، قزال احلام (2019) بعنوان " العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وممارسات تمهيد الدخل في شركات المساهمة الجزائرية "مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية - المجلد الثالث، العدد الأول. ص ص(248-231)

القضاة، ليث، والكبيسي، عبد الستار (2016) "تطوير نموذج(Basu) لقياس التحفظ المحاسبي للأرباح في البنوك التجارية الأردنية "المملكة الأردنية الهاشمية، الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (43)ملحق (1) ص ص(530- 511)

المذبولي، داليا (2017) " مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية مقارنة" جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية -كلية التجارة، العدد الأول -المجلد الرابع والخمسون، ص ص (38- 1).

النجار، جميل (2014) " قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ". البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد (17) العدد (2).

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) (2013) " قطاع الخدمات الفلسطيني: بنيته وأثره الاقتصادي "

Valipour H, Talebnia, G and Javanmard, S (2011). "The interaction of smoothing and conditional accounting conservatism", *African Journal of Business Management*, Vol 34 No 5 (2011) pp 1330

Llin; F, C. Wu, T. Fang and J. Wun, 2014. The relations among accounting conservatism, institutional investors and earnings manipulation. *Economic Modelling* 37: 164-174

Qiang, X. (2007). The effects of contracting, litigation, regulation, and tax costs on conditional and unconditional conservatism: Cross-sectional evidence at the firm level. *The accounting review*, 82(3), 759-796., <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.3.759>

Abed, S., Al-Badainah, J., & Serdaneh, J. A. (2012). The level of conservatism in accounting policies and its effect on earnings management. *International Journal of Economics and Finance*, 4(6), 78-85.

Watts, R. L. (2003). Conservatism in Accounting Part II: Evidence and Research Opportunities, *Accounting Horizons*, 17 (4), 287- 301, <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.287>

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: سالم عميرة العمور

الدرجة العلمية: دكتوراه

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: الضرائب والمحاسبة المالية

البريد الإلكتروني: [amoursal3@gmail.com](mailto:amoursal3@gmail.com)