الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة السورية الخاصة
كلية العلوم الإدارية
قسم: المحاسبة

الجامعة السورية الخاصة
SYRIAN PRIVATE UNIVERSITY

أثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي

دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

The Impact of Earnings Management Practices on Tax Evasion

A Field Study on Companies Listed in the Damascus Securities Exchange

مشروع تخرج للحصول على درجة الإجازة في العلوم الإدارية اختصاص محاسبة

إعداد الطلاب:

محمد الفاتح العقاد محمد ايهم سعد

إشراف:

الدكتور أديب كولو

العام الدراسي: 2024-2025م

الشكر والتقدير

ها هي اللحظات التي حلمت بها تقترب

وها هو الحلم الذي تعبت لأجله سنوات أصبح حقيقة ...

ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر لمشاعل النور والعلم الذين وقفوا بجانبي ورسموا أول خط في لوحة حياتي ووهبوا لي الكثير من علمهم فجاز لهن مني جزيل الاحترام والتقدير.

إلى رئاسة الجامعة السورية الخاصة

إلى الكادر التدريسي والإداري ...

أقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى رمز التواضع والعطاء

إلى من منحنا من وقته وجهده، القلب المشع تواضعاً وإنسانية.

والذي يفيض بالعلم والدعم لكل من حوله

لكم مني كل المحبة والاحترام

المشرف على بحثي الدكتور أديب كولو

إلى مناهل العلم ومنابع العطاء .. من لهم الفضل بعد الله في وصولي إلى هنا

من زرعوا التفاؤل في دربنا

لكم الشكر والامتنان

السادة أعضاء لجنة المناقشة

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان درجة ممارسة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية، وبيان أثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي من خلال بيان أثر (تعديل الأرباح، واختيار السياسات المحاسبية) في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

تم الاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات .وقد ضم مجتمع الدراسة عدداً من العاملين في القسم المالي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (28) شركة مدرجة، وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من (100) فرد لغاية إنجاز الدراسة الميدانية. من مدراء ومحاسبين ومدققين داخليين.

وجرى توزيعها وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة الصالحة للتحليل (95) استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط واختبار One sample t test.

توصلت الدراسة إلى وجود ممارسات للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية، ووجود أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لممارسات إدارة الأرباح (تعديل الأرباح، واختيار السياسات المحاسبية) في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تعزيز مساهمة الجهات الإشرافية والرقابية في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال وضـــع ضـــوابط تزيد من فاعلية دور لجان التدقيق وحوكمة الشركات. وإصدار تقارير دورية من الجهات الرقابية المتخصصة حول مستويات ممارسات إدارة الأرباح وأساليبها، وهو ما يمكن أن يساهم في التخفيف من الآثار السلبية لها، وضرورة العمل على إصدار تعليمات مكملة لمعايير المحاسبة الدولية للشركات السورية، وذلك بما يساهم في الحد من الاستغلال السلبي لمرونة المعايير، واستخدام الاجتهادات والتقديرات الشخصية.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، التهرب الضريبي

abstract

The study aimed to show the degree to which companies listed in the Damascus Securities Exchange practice earnings management practices when preparing their financial statements, and to show the impact of earnings management practices on tax evasion by showing the impact of (earnings adjustment, and selection of accounting policies) on tax evasion in companies listed in the Damascus Securities Exchange.

The questionnaire was used to collect data. The study community included a number of employees in the financial department of the companies listed in the Damascus Securities Exchange, the number of which is (28) listed companies. A random sample of (100) individuals was selected for the purpose of completing the field study, including managers, accountants and internal auditors.

The questionnaire was used to collect data and was distributed electronically. The number of distributed questionnaires valid for analysis was (95) questionnaires that were analyzed using the SPSS statistical program and hypotheses were tested using simple linear regression and One sample t test.

The study concluded that the practices of companies listed in the Damascus Securities Exchange manage earnings when preparing their financial statements, and that there is a positive and significant effect of earnings management practices (earnings adjustment, and selection of accounting policies) on tax evasion in companies listed in the Damascus Securities Exchange.

The study recommended the need to enhance the contribution of supervisory and regulatory bodies in reducing earnings management practices, by setting controls that increase the effectiveness of the role of audit committees and corporate governance. And issuing periodic reports from specialized regulatory bodies on the levels and methods of earnings management practices, which can contribute to mitigating their negative effects, and the need to work on issuing instructions complementary to the international accounting standards for Syrian companies, in a way that contributes to reducing the negative exploitation of the flexibility of standards, and the use of personal judgments and estimates.

Keywords: Earnings management, income smoothing, tax evasion.

قائمة المحتويات

الإطار العام للدراسة	***1***
أولاً: المقدمة	**1**
ثانياً: الدراسات السابقة	**2**
الدراسات العربية	**2**
ثالثاً: مشكلة الدراسة	**6**
رابعاً: أهداف الدراسة:	**7**
خامساً: فرضيات الدراسة	**7**
سادساً: أهمية الدراسة	**8**
سابعاً: متغيرات الدراسة	**8**
ثامناً: منهجية الدراسة	**9**
تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة	**9**
عاشراً: حدود الدراسة	**9**
أحد عشر: مصطلحات الدراسة	**10**
الفصل الأول:	***11***
الإطار الفكري لممارسات إدارة الأرباح	***11***
أولاً: مفهوم إدارة الأرباح ومبرراتها.	**11**
ثانياً: مبررات إدارة الأرباح	**12**
ثالثاً طرق وآليات إدارة الأرباح.	**15**
رابعاً: أساليب ممارسات إدارة الأرباح	**19**
خامساً: مخاطر ممارسات إدارة الأرباح	**20**
الفصل الثاني: ماهية التهرب الضريبي	***22***
أولاً: مفهوم التهرب الضريبي والمصطلحات المرتبطة به	**22**
ثانياً: أنواع التهرب الضريبي	**24**
ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي	**28**
رابعاً: آثار جريمة التهرب الضريبي	**29**

خامساً: طرق مكافحة التهرب الضريبي _____30
سادساً: العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي _____31
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية_____33
أولاً: أداة الدراسة _____33
ثانياً: تصميم الاستبانة_____33
ثالثاً: اختبار ثبات الاستبانة _____33
رابعاً: اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي: _____34
خامساً: تحليل خصائص عينة الدراسة _____36
سادساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة _____38
سابعاً: اختبار فرضيات الدراسة _____45
النتائج والتوصيات _____53
الملحق رقم (1) استمارة استبيان _____61

قائمة الجداول

الجدول رقم (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha	34
الجدول رقم (2) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة	35
الجدول رقم (3) نتائج اختبار Durbin Watson	36
الجدول رقم (4) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	36
الجدول رقم (5) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة	37
الجدول رقم (6) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي	37
الجدول رقم (7) الأهمية النسبية للموافقات	38
الجدول رقم (8) نتائج قياس تعديل الأرباح	38
الجدول رقم (9) نتائج قياس المرونة في اختيار السياسات المحاسبية	41
الجدول رقم (10) نتائج قياس التهرب الضريبي	43
الجدول رقم (11) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى	45
الجدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي	46
الجدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	47
الجدول رقم (14) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي	47
الجدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين ممارسات تعديل الأرباح والتهرب الضريبي	48
الجدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	49
الجدول رقم (17) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر ممارسات تعديل الأرباح في التهرب الضريبي	49
الجدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والتهرب الضريبي	50
الجدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	51
الجدول رقم (20) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية في التهرب الضريبي	51

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

يشكل التهرب الضريبي تحدياً كبيراً للاقتصاديات الحديثة، حيث يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية، ويحد من قدرة الحكومات على تقديم الخدمات العامة. وفي سياق الشركات المساهمة، تعد ممارسات إدارة الأرباح أحد الأدوات التي قد يستخدمها المدراء للتأثير على الأرباح المعلنة، وبالتالي التهرب من الضرائب.

تعد ممارسات إدارة الأرباح من القضايا المحورية في المجال المحاسبي، إذ تسعى الشركات من خلالها إلى التأثير على توقيت الأرباح، وتعديلها لتلبية أهداف مختلفة، كإدارة الانطباعات لدى المستثمرين أو تحقيق حوافز إدارية، ومع ذلك، فإن هذه الممارسات قد تتجاوز الحدود المسموح بها وتتحول إلى أنشطة تهرب ضريبي، مما يشكل تهديداً كبيراً للنظام الضريبي ويهدد استدامة الاقتصاد.

في هذا الصدد، تعد ممارسات إدارة الأرباح مجموعة من الأساليب المعتمدة التي تتبناها الشركات بهدف تحسين مظهر أرباحها، وغالباً ما تتداخل هذه الممارسات مع القوانين المحاسبية الضريبية. هذه الإدارة يمكن أن تمارس مجموعة من الأساليب، مثل تأجيل أو تسريع الإيرادات، تغيير طرق المحاسبة، أو استغلال الثغرات في الأنظمة الضريبية.

من جهة أخرى، يمثل التهرب الضريبي سلوكاً يتضمن تجنب دفع الضرائب عن طريق مخالفات قانونية، كتقديم معلومات مضللة أو عدم الإبلاغ عن الإيرادات بدقة. يمكن أن تؤدي ممارسات إدارة الأرباح، إذا تم تنفيذها بشكل مفرط أو بطريقة غير قانونية، إلى تسهيل التهرب الضريبي.

وتُعد ممارسات إدارة الأرباح من الأدوات التي قد تُستخدم للتأثير على الأرباح المعلنة، مما يُمكّن المديرين من تحقيق أهداف مختلفة، مثل تلبية التوقعات المالية أو الحصول على حوافز. ومع ذلك، فإن هذه الممارسات يمكن أن تتجاوز حدودها القانونية وتتحول إلى وسيلة لتسهيل التهرب الضريبي. فمن خلال التلاعب بتوقيت الإيرادات والمصروفات أو استغلال الثغرات في القوانين الضريبية، يمكن للشركات أن تقلل بشكل غير قانوني من التزاماتها الضريبية، مما يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية وإضعاف قدرة الحكومات على تمويل الخدمات العامة. وبالتالي، فإن العلاقة بين إدارة

الأرباح والتهرب الضريبي لا تقتصر على مجرد التداخل، بل تتعداها لتصبح ممارسات إدارة الأرباح بمثابة بوابة قد تُستخدم لتنفيذ أنشطة غير قانونية تهدف إلى التملص من دفع الضرائب.

ثانياً: الدراسات السابقة

تم الرجوع الى عدد من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي لها صلة بموضوع

الدراسة ونذكر أهمها مرتبة من الأحدث فالأقدم كما يلي :

الدراسات العربية

1- دراسة (الدسوقى، 2023) بعنوان: العلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي وانعكاسها على قيمة الشركة "دراسة اختبارية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية"[1].

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر العلاقة التفاعلية بين ممارسات إدارة الأرباح وأنشطة التجنب الضريبي وأثرها على قيمة الشركة، وفى سبيل تحقيق ذلك، تم تطوير نموذجين للدراسة حيث تم قياس المتغير المستقل الأول (إدارة الأرباح) من خلال نموذج جونز للاستحقاقات الاختيارية، كما تم قياس المتغير المستقل الثاني (التجنب الضريبي) من خلال معدل الضريبة الفعلي. وبالنسبة للمتغير التابع (قيمة الشركة)، فقد تم قياسها من خلال نسبة توبين كيو (Tobin's Q)، مع استخدام أربعة متغيرات ضابطة وهي حجم الشركة، والرافعة المالية، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة التدفقات النقدية التشغيلية، وتم الاستعانة بعينة من /70/ شركة من الشركات المساهمة المصرية التي تنتمي لقطاعات غير مالية خلال الفترة من 2014 – 2018. وتشير نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير معنوي سالب لممارسات إدارة الأرباح على قيمة الشركة. هناك أيضاً تأثير معنوي موجب لأنشطة التجنب الضريبي على قيمة الشركة، كما أن هناك تأثير معنوي موجب للعلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي على قيمة الشركة مما يعنى أن العلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي) وقيمة الشركة تؤثر بشكل أكبر من تأثير كل متغير منفرد على قيمة الشركة. وبالتالي تتضح أهمية العلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي في التأثير على قيمة الشركة.

[1] الدسوقى، فاطمة محمود ابراهيم (2023)، العلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي وانعكاسها على قيمة الشركة "دراسة اختبارية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية"، مجلة جامعة الزقازيق، المجلد الخامس، العدد الثالث، مصر.

2- دراسة (هيباوي، 2023) بعنوان: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة حالة بمديرية الضرائب عين صالح خلال الفترة 2023[2].

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال توزيع /55/ استبيان ورقي والكتروني على عينة من المراقبين الجبائيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وباستخدام أداة SPSS للوصول إلى نتائج الدراسة، وقد خلص هذا البحث إلى أن إدارة الضرائب تسعى جاهدة للحد من هذه الممارسات من خلال تحديث قوانينها والقيام بعدد من أنواع الرقابة للأشخاص المشكوك فيهم أو المتحايلين وفرض عقوبات عليهم هذا من أجل الحد من هذه الممارسات والسعي إلى العدالة الاجتماعية.

3- دراسة (زيد، 2021) بعنوان: مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية[3].

هدفت الدراسة إلى التعرف وتحليل أثر (ممارسة إدارة الارباح على التهرب الضريبي) في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالإطار النظري بالإضافة إلى الاعتماد على القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية للفترة ما بين (2018-2012م)، بحيث يتكون مجتمع الدراسة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها /47/ شركة. وتتكون عينة الدراسة من /21/ شركة مدرجة في بورصة فلسطين. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة بين كل من إدارة الأرباح والتهرب الضريبي تعزى لمتغيرين هما: الايرادات وصافي الربح. كما أن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لا تمارس إدارة الارباح بشكل عام، حيث بلغ عدد الشركات التي تمارس ادارة الارباح حسب مؤشر ايكل (Eckel Index) هو /7/ شركات من مجموع /21/ شركة اي ما نسبته (33%).

[2] هيباوي، حسان (2023)، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة حالة بمديرية الضرائب عين صالح خلال الفترة 2023، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

[3] زيد، ولاء علي أحمد (2021)، مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.

4- دراسة (طرفاوي، ومايو، 2021) بعنوان: إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)[4].

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016). تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بغرض تفسير الأهداف والنتائج واختبار فرضيات الدراسة بالإعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS ، توصلت الدراسة إلى أن شركات الإسمنت الجزائرية لم تقم بممارسات إدارة الأرباح لأغراض ضريبية أو للتجنب الضريبي وإنما كانت ممارسات إدارة الأرباح بهدف رفع الأرباح عن مستواها الحقيقي وذلك لأغراض أخرى.

5- دراسة (عامر، واحمد، وأبو القاسم، 2020) بعنوان: أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية)[5].

هدفت الدراسة إلى تبيان أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وتهدف الدراسة إلى دراسة العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح والتهرب الضريبي وتوضح تأثير عمليات إدارة الأرباح من خلال استغلال المرونة وبدائل المعايير المحاسبية الدولية، ومستوى تهرب الشركات من الضريبة. وتم تطبيق المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات، وتم توزيعها على عينة من العاملين بالشركات، توصلت نتائج الدراسة إلى أن شركات المساهمة العامة لا تطبق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية المقدمة لديوان الضرائب، وسوق الخرطوم للأوراق المالية بالإضافة إلى ذلك يتم استغلال المرونة الموجودة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح بقصد التهرب الضريبي.

---

[4] طرفاوي، محي الدين، ومايو، عبد الله (2021)، إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)، مجلة التمويل والأسواق، المجلد 8، العدد 2، الجزائر.

[5] عامر، حبيبة، واحمد، سمل سامية، وأبو القاسم، احمد تهاني (2020)، أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 2، السودان.

6- دراسة (الهواري، 2020) بعنوان: أثر جودة وأهمية المراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية المؤجلة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية[6].

هدفت الدراسة الحالية إلى تحليل العلاقة بين جودة وأهمية المراجع الخارجي وتدنية مستوى ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية المؤجلة من خلال تحليل الفجوة بين التشريعات الضريبية والمعايير المحاسبية، ودور هذه الفجوة في خلق ممارسات التخطيط الضريبي وظهور الحسابات الضريبية المؤجلة وكيفية استخدام هذه الممارسات في إدارة الأرباح، وفي إطار تحليل العلاقة بين فعالية المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية المؤجلة اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري في الفترة الزمنية من عام 2016 إلى عام 2018 لتشمل عدد 215 شركة خلال ثلاثة سنوات متتالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى التغير في معدل الضريبة الفعال في الربع الأخير من السنة، ووجود مراجع من المنشآت العالمية الكبرى(Big4) ، وارتفاع مستوى الأهمية النسبية للعميل يعني زيادة فعالية المراجع الخارجي ومن ثم ارتفاع مصروف الضريبة المؤجل وارتفاع مستوى التغير في الحسابات الضريبية المؤجلة وانخفاض مستوى ممارسات إدارة الأرباح بينما يؤدي ارتفاع فترة ولاية المراجع الخارجي إلى انخفاض فعالية المراجع الخارجي ومن ثم انخفاض مصروف الضريبة المؤجل وارتفاع مستوى ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Mamatzakis et al, 2023) بعنوان:

The impact of debt, taxation and financial crisis on earnings management: The case of Greece.

تأثير الديون والضرائب والأزمة المالية على إدارة الأرباح: حالة اليونان[7]

هدفت الدراسة إلى التحقيق تجريبياً في سياسات إدارة الأرباح في الشركات اليونانية مقارنة بالديون والضرائب والأزمة المالية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وقد تم الاعتماد على الاستبانة حيث

[6] الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي (2020)، أثر جودة وأهمية المراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية المؤجلة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، معهد مصر العالي للتجارة بالمنصورة، مصر.

[7] Mamatzakis, E., Pegkas, P., & Staikouras, C. (2023). The impact of debt, taxation and financial crisis on earnings management: The case of Greece. *Managerial Finance*, *49*(1), 110-134.

تم توزيع /55/ استبانة على عينة من الشركات اليونانية. وتشير النتائج التجريبية إلى أن الشركات اليونانية تقلل من أنشطة التلاعب بالأرباح عندما تواجه مخاطر السيولة. كما أن الضرائب لها تأثير سلبي وأن الأزمة المالية لها تأثير إيجابي على إدارة الأرباح.

2- دراسة (Delgado et al, 2023) بعنوان:

Tax avoidance and earnings management: a neural network approach for the largest European economies.

تجنب الضرائب وإدارة الأرباح: نهج الشبكة العصبية لأكبر الاقتصادات الأوروبية. [8]

تحقق الدراسة في العلاقة بين التهرب الضريبي وإدارة الأرباح في أكبر خمسة اقتصادات في الاتحاد الأوروبي باستخدام انحدارات الشبكة العصبية الاصطناعية. تم تحليل بيانات عدة شركات في ألمانيا والمملكة المتحدة وفرنسا وإيطاليا وإسبانيا للفترة 2006-2015، مع التركيز على الاستحقاقات الاختيارية. تشير نتائج الدراسة إلى وجود أنماط غير خطية وعلاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الاستحقاقات الاختيارية ومؤشري التهرب الضريبي مما يعني أنه عندما تلجأ الشركات إلى إدارة الأرباح، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي زيادة التهرب الضريبي.

التعقيب على الدراسات السابقة

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الهدف وهو التعريف بإدارة الأرباح وأثرها على التهرب الضريبي، ومن حيث المنهج المتبع وهو المنهج الوصفي التحليلي، وقد اختلفت عنها في الحدود المكانية، حيث أتت الدراسة الحالية للإسقاط على البيئة السورية بشكل عام، وعلى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بشكل خاص.

ثالثاً: مشكلة الدراسة

تسعى الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي الآتي:

[8] Delgado, F. J., Fernández-Rodríguez, E., García-Fernández, R., Landajo, M., & Martínez-Arias, A. (2023). Tax avoidance and earnings management: a neural network approach for the largest European economies. Financial Innovation, 9(1), 19.

1- هل تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية؟

2- ما أثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

وينبثق عن التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

1- ما أثر تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

2- ما أثر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

رابعاً: أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى:

1- بيان درجة ممارسة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية.

2- بيان أثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

3- بيان أثر تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

4- بيان أثر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

5- اقتراح مجموعة من التوصيات التي من شأنها الحد من هذه الممارسات وتعزيز الامتثال الضريبي.

خامساً: فرضيات الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها تم صياغة الفرضيات على النحو الأتي

الفرضية الرئيسية الأولى: تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

1- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لممارسات تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
2- يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمرونة في اختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

سادساً: أهمية الدراسة

لا تزال هناك فجوات معرفية في الأدبيات البحثية حول هذا الموضوع، وتكتسب الدراسة أهميتها في ظل التحديات الاقتصادية التي تواجهها سوريا، والتي تتطلب من الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية اتخاذ قرارات مالية حذرة، ويمكن للنتائج التي ستتوصل إليها الدراسة أن تساعد في فهم الآليات التي يتم من خلالها التهرب الضريبي، وبالتالي صياغة سياسات أكثر فعالية لمكافحته، كما تسهم في تعزيز حوكمة الشركات من خلال تسليط الضوء على ممارسات غير شفافة قد تؤثر سلباً على حقوق المساهمين، ويمكن للدراسة أن تكشف عن الثغرات في التشريعات الضريبية التي يمكن استغلالها لأغراض التهرب الضريبي، ويمكن أن تسهم في اقتراح حلول عملية لمعالجة هذه المشكلة، مثل تشديد الرقابة، وتطوير آليات الكشف عن التهرب الضريبي.

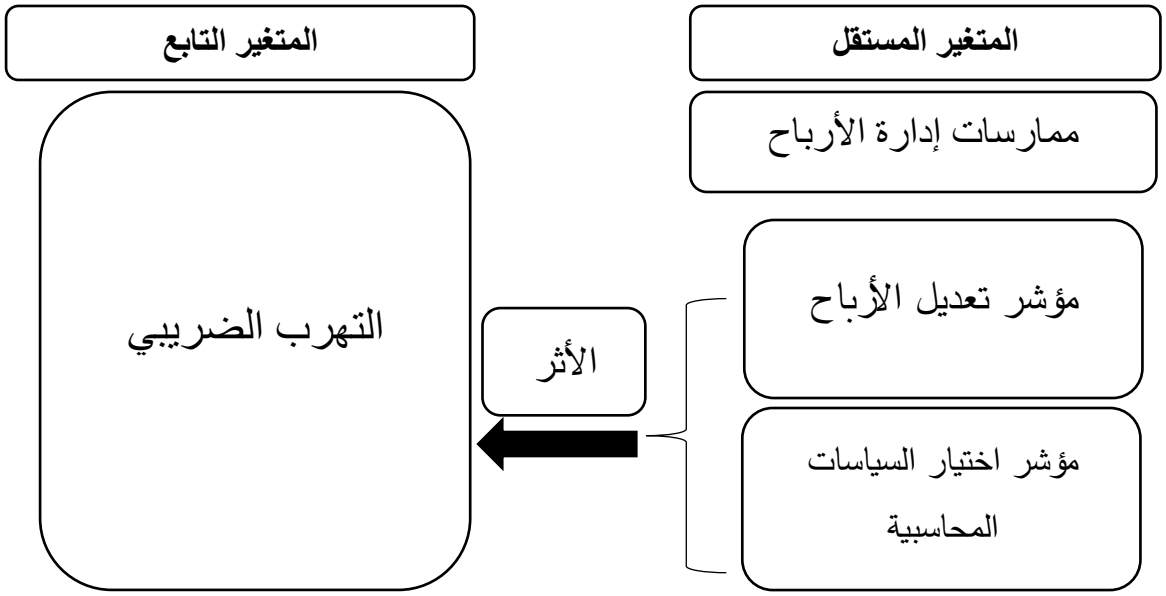
سابعاً: متغيرات الدراسة

المتغير المستقل (ممارسات إدارة الأرباح) مقاسةً بـ:

1- مؤشر تعديل الأرباح
2- مؤشر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية:

المتغير التابع (التهرب الضريبي)

الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة



المصدر: إعداد الطالبان

ثامناً: منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع والأدبيات العالمية وكذلك من خلال الاعتماد على اســـتبانة موزعة على العاملين في القســـم المالي في الشـركات المدرجة في سـوق دمشـق للأوراق المالية، واسـتخدام البرنامج الإحصـائي SPSS، باستخدام أدوات التحليل الإحصائية واختبار فرضيات البحث وصولاً إلى نتائج ومقترحات محددة.

تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة

ضم مجتمع الدراسة العاملين في القسم المالي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها /28/ شركة مدرجة، وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من /100/ فرد لغاية إنجاز الدراسة الميدانية. من مدراء ومحاسبين وموظفين إداريين.

عاشراً: حدود الدراسة

الحدود المكانية: الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال الفصل الدراسي الأول من العام 2024-2025م

أحد عشر: مصطلحات الدراسة

إدارة الأرباح: سلوك إداري يتبعه بعض المديرين باستخدام طرق وأساليب محددة للتأثير في الأرباح وفقَ ما يتفق مع دوافعهم وأهدافهم، وبذلك فإنّ الأرباح المقررة لا تعكس بدقة حقيقة الوضع المالي للمنشأة[9].

التهرب الضريبي: السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[10].

[9] محمد، محمد (2010) إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر، ص هـ

[10] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص7.

الفصل الأول:

الإطار الفكري لممارسات إدارة الأرباح

تمثل ممارسات إدارة الأرباح مجموعة من الممارسات والاستراتيجيات التي تتبناها الشركات بهدف تحقيق أقصى قدر من الأرباح وتحسين الأداء المالي. تعد إدارة الأرباح مهمة جداً لأنها تؤثر على تقييم الشركة في الأسواق المالية وعلى قرارات المستثمرين. حيث تقوم الشركات بتقدير أرباحها المستقبلية بناءً على نتائج التحليلات المالية والتوجهات السوقية. يهدف هذا إلى تحديد الأهداف المالية ووضع استراتيجيات مناسبة لتحقيقها، وفي بعض الأحيان، قد تلجأ الشركات إلى طرق غير أخلاقية لتعديل الأرقام والمبيعات بما يساعد على تحسين مظهر الأداء المالي لها، مثل تأجيل أو تقديم الإيرادات أو التكاليف، وقد تؤثر الشركات على توقيت الاعتراف بالإيرادات في بياناتها المالية، مما قد يؤدي إلى تحسين النتائج المالية في فترات معينة. وتتطلب إدارة الأرباح توازنًا دقيقًا؛ إذ أن الممارسات غير الأخلاقية قد تؤدي إلى تداعيات سلبية على سمعة الشركة وثقة المستثمرين. لذا، من الضروري أن تسعى الشركات لتحقيق الأرباح بطريقة تتسم بالنزاهة والأخلاق.

أولاً: مفهوم إدارة الأرباح ومبرراتها.

نشأت ظاهرة إدارة الأرباح وتوسعت بفعل مجموعة من العوامل والظروف التي أوجدت لها الأرضية الخصبة لانتشارها، وتنوع أساليب تنفيذها، والإبداع في تطبيقها، وكان من أهم هذه العوامل والظروف تعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، الأمر الذي دفع الإدارة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تخدم مصالحها بالدرجة الأولى، وبالتالي اللجوء إلى ممارسة إدارة الأرباح.

يقصد بإدارة الأرباح إحداث تغييرات متعمدة في رقم الربح بهدف إظهاره بحقيقة مغايرة لما هو عليه في الواقع، أو لتبديل مؤشرات القوائم المالية، أو لتغيير رأي مستخدمين القوائم المالية لاتخاذ قرارات محسوبة من قبل الإدارة بشكل مسبق[11].

[11] السرطاوي، عبد المطلب، مشتهى، صبري، أبو عجيلة، عماد (2013) أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد 27(4)،2013 ص826.

وقد اختلفت آراء الباحثين تجاه مفهوم إدارة الأرباح، فقد عرّفت إدارة الأرباح بأنها: سلوك متعمد تقوم به الإدارة ويؤثر في الدخل، بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة[12].

كما عرّفت بأنها العملية التي يتم من خلالها التلاعب بالمعلومات المالية لتحسين الأداء والمركز المالي للشركة[13].

عرّف إدارة الأرباح: بأنها سلوك إداري يتبعه بعض المديرين باستخدام طرق وأساليب محددة للتأثير في الأرباح وفقَ ما يتفق مع دوافعهم وأهدافهم، وبذلك فإنّ الأرباح المقررة لا تعكس بدقة حقيقة الوضع المالي للمنشأة[14].

كما عُرِّفت من قِبل (Healy & Wahlen, 1998) بأنها: استخدام المديرين الحكم الشخصي في عملية إصدار التقارير المالية وفي تنظيم العمليات؛ من أجل تغيير نتائج التقارير المالية، إما لتضليل بعض الأطراف ذات العلاقة حول الأداء المالي الحقيقي للمنشأة، أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على النتائج المالية الواردة في هذه التقارير[15].

ثانياً: مبررات إدارة الأرباح

هناك مَن قسم مبررات ممارسة أساليب إدارة الأرباح إلى: ما هو متعلق بمصلحة الممارس نفسه، ولو كانت ضد مصلحة الشركة، وما هو متعلق بمصلحة الممارس وتبرير ذلك بأنها لمصلحة الشركة، وهو بالحقيقة ليس لمصلحتها، وأنّ ممارستها بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضاً أكبر من ممارستها بدافع تحسين المركز المالي للمنشأة[16].

يتم تبرير هذه الممارسات بهدف التأثير في سمعة المنشأة في السوق، لتحسين المركز المالي، وتعظيم القيمة المالية، ومن ثم تحسين أسعار الأسهم في السوق المالية، ويرجع السبب في تحسين

---

[12] Elkalla, Tarek (2017) An Empirical Investigation of Earnings Management in the MENA Region, Published Doctor thesis, University of the West of England, p12.

[13] Alghamdi, Salim (2012) Investigation into Earnings Management Practices and the Role of Corporate Governance and External Audit in Emerging Markets: Empirical Evidence from Saudi Listed Companies, PHD Thesis Durham University, Business School, P29

[14] محمد، محمد (2010) إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر، ص هـ

[15] Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implication for standard setting, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383. P368.

[16] القري، ميسون (2010) دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، ص 28.

الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية، لعكس صورة إيجابية عن أدائها لتحسين صورتهم أمام الملاك[17]، مستخدمين بذلك أساليب عدة للتلاعب بالقوائم المالية: (التلاعب بالمصروفات والإيرادات، والتلاعب في الأصول والالتزامات، والتلاعب بالتدفقات النقدية)[18].

وعليه انقسمت الآراء حول إدارة الأرباح بين متفق وغير متفق مع هذه الممارسات كما يلي:

الفريق المتفق: يرى أنّ إدارة الأرباح مقبولة نوعاً ما وذلك لأنّ الإدارة تستفيد من مرونة المعايير المحاسبية في تعديل الأرباح بحيث تستطيع نقل معلومات مفيدة للمستثمرين عن مستقبل أرباح الشركة.[19] إلا أن البعض مثل (Mckee, 2005) اتخذ موقفاً معاكساً حين وصفها أنها إجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية إذا مورست مثلاً ضمن أسلوب تمهيد الدخل لتحقيق الثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ[20]، فالمؤيدون لظاهرة إدارة الأرباح يرون أن إدارة الأرباح ظاهرة مقبولة إلى حد ما، وذلك لامتصاص التقلبات غير العادية في الأرباح، الأمر الذي يضيف تدفقاً مستمراً في التوزيعات النقدية، ويوفر معلومات مفيدة للمستثمرين عن مستقبل أرباح الشركة، فهم يعتقدون بأن إدارة الأرباح هي عبارة عن ممارسات ذكية من قبل المحاسبين وإدارات الشركات، وتهدف إلى تجميل الدخل، والمركز المالي، ولا تعد خرقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية[21]؛ لذلك فإنه من الضروري ترك المعايير المحاسبية على مرونتها؛ لتوفر للإدارة أدوات تساعدها في تطويع الأرباح المحاسبية، وبشكل يحسن من عملية الاتصال المحاسبي، ونقل المعلومات المفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية[22]

الفريق غير المتفق: يرى أنّ إدارة الأرباح غير مقبولة وذلك لأنّ الإدارة تستفيد من مرونة المعايير المحاسبية في تعديل الأرباح من أجل التأثير على قرارات الآخرين وتحقيق منافع ذاتية لها.23 وأن

---

[17] جبار، ناظم (2015) أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية – دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد 32، العراق، ص 244.

[18] الهادي، إبراهيم، مجيد، عبد الحسين (2017) أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد الأول، العراق، ص 71

[19] معروف، هادي، (2010) دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، ص 43.

20 Mckee, T., (2005). Earnings Management, An Excutive Perspective. Mason ,O .H, Thomson.**p 12**

[21] الشاوي، الهام، الساعدي، علاء، المرياني، مجيد، (2015)، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، ص 15

[22] الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47-العدد الأول، ص 245.

[23] الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 248.

ظاهرة إدارة الأرباح غير مقبولة؛ لكونها تعد إحدى أهم المشكلات التي تواجه قطاعات الأعمال والمستثمرين والمحللين الماليين من خلال ما تظهره المعلومات المالية الخاصة بتلك القطاعات من بيانات مضللة تؤثر في قراراتهم وتحليلاتهم المالية حول الأداء الحقيقي لتلك المنشآت، وذلك بالنظر إلى الطبيعة المرنة التي تسمح بها المعايير المحاسبية وتطويعها من قبل إدارة المنشآت؛ لكبح تأثير التقلبات والتغيرات في الأرباح المعلنة خلافاً للأداء الاقتصادي الفعلي لها(24).

فيما يلي بعض المبررات التي تدفع الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى التلاعب في الحسابات كما يلي:

أ- تخفيض العبء الضريبي: حيث تقوم الإدارة على مدار عدد من الفترات المالية بتغيير توقيت تحقق الإيرادات والمصروفات من أجل تخفيض رقم الربح المعلن عنه.[25]

ب-رغبة الإدارة في تحقيق سعر سهم ثابت أو زيادته وذلك عند قيامها بإظهار قوائم مالية ذات مخاطر قليلة وأرباح جيدة عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تكون قد ساعدت إدارة الشركة على إصدار أسهم جديدة[26].

ت-تأخير نشر المعلومات لأغراض السوق من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها من خلال الاستفادة من المعرفة الداخلية للشركة. [27]

ث-تحقيق اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلاً من الأرباح المتقلبة، وذلك عن طريق اتخاذ مخصصات كبيرة وغير لازمة للالتزامات المالية في السنوات الجيدة من أجل الاستفادة منها في السنوات السيئة وذلك عن طريق تخفيض قيمة هذه المخصصات مما يؤدي إلى تحسين صورة الأرباح المعلن عنها[28].

---

[24] شاهين، علي، 2010، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ص 160

[25] اللوزي، خالد محمد، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان)، جامعة الشرق الأوسط، حزيران 2013، ص 15.

[26] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص30

[27] حمادة، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –مجلد 26-عدد 2-2010، ص 99.

[28] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص30

ج- زيادة الدخل لصرف الانتباه: حيث تقوم إدارة الشركة بتغيير بعض السياسات المحاسبية من أجل زيادة رقم الربح بهدف صرف نظر المستثمرين عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم.[29]

ثالثاً طرق وآليات إدارة الأرباح.

هناك طرائق عدة تقوم من خلالها الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، نظراً للحرية التي منحتها إياها معايير المحاسبة الدولية، حيث تعطي معايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين البدائل المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

تناولت الأدبيات المحاسبية العديد من الطرق التي تتبعها الإدارة للقيام بإدارة الأرباح، والتي من شأنها تعديل القوائم المالية بالشكل الذي تراه مناسباً ووفقَ دوافعها وغاياتها.

أ- تمهيد الدخل:

يتحقق تمهيد الدخل من الرغبة في الإبلاغ عن اتجاه ثابت للنمو في الربح، بدلاً من إظهار أرباح متقلبة مع سلسلة من الصعود والهبوط لهذه الأرباح[30]. وهو مفهوم أضيق من مفهوم إدارة الأرباح فهو تدخل الإدارة في عمليات القياس والإفصاح لتقليل التقلبات غير المرغوب فيها في الدخل المعلن[31].

كما عرف بأنه: مجموعة إجراءات تقوم على استغلال المرونة المتاحة في عمليات اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل لإظهارها بصورة أكثر استقراراً لتعكس الأداء المالي عبر الفترات المتتالية[32]

---

[29] فريد، أمينة فداوي، دور وركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –مجلة جامعة الجزائر–عدد 16، مجلد أول –فبراير، الجزائر، 2014، ص 253.

[30] Sanusi, B. Izedonmi, F. 2014 (Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices) Journal of Mathematical Finance,VOL 4, PP 75-83, P75

[31] الخوري، عبير، شخاترة، محمد(2014) مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد10، العدد4، ص2.

[32] Acharya, V.V. & Lambrecht, B.M.)2011(. A Theory of Income smoothing When Insiders Know More Than Outsiders, Working Paper, National Bureaue of Economic Research.June 2011,p10.

وقد عرفه آخرون بأنه إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما يتضمن خطوات تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض، ويهدف إلى سلسلة مستقرة نسبياً من الأرباح بغرض تخفيض درجة المخاطرة، وزيادة قيمة المنشأة في المدى الطويل، فالمخاطرة ترتبط بدرجة التقلب، وكلما انخفض التقلب قلّت المخاطر[33].

كما يعرفه البعض على أنه أحد أشكال إدارة الأرباح، ومصمم لتقليل انحرافات سلسلة الأرباح بما في ذلك حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات، فهي محاولة من جانب إدارة الشركة لتقليل الاختلافات غير الطبيعية في الأرباح إلى الحد المسموح به بموجب مبادئ الإدارة، ويحدث الدخل الممهد إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل[34].

تشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل نتيجة لاتباع أحد أسلوبين هما: تمهيد الدخل الحقيقي (Real Smoothing) وتمهيد الدخل المصطنع (Artificial Smoothing)[35].

1-تمهيد الدخل الحقيقي (Real Smoothing):

هو التمهيد الذي يشير إلى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها في ضوء تأثيرها على تمهيد الدخل أي أن هناك عمليات فعلية تحدث وينتج عنها تغيراً في الأرقام المحاسبية مما يؤثر بشكل مباشر على الدخل وذلك عن طريق القرارات التشغيلية الفعلية مما ينعكس على التدفقات النقدية[36].

---

[33] فداوي، أمينة (2014) قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة باجي مختار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 134.

[34] Tucker. J., and Zarowin. P., 2006, **Does Income Smoothing Improve Earning informativeness?**, The Accounting Review, Vol 81, NO. 1, PP. 251-270

[35] الخوري، عبير، شخاترة، محمد(2014) مرجع سبق ذكره.ص 4.

[36] صقور، رنا(2014) مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 36، العدد3، ص6.

2-تمهيد الدخل المصطنع (Artificial Smoothing):

هو التمهيد الذي تقوم بموجبه الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح المحاسبية بما يتماشى مع رغباتها في تمهيد الدخل، دون حدوث أي تغيير اقتصادي حقيقي في أداء المنشأة. وبالتالي لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية وإنما على بعض الأرقام المحاسبية كما في نقل البنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية أو تغيير في الطرق المحاسبية المتبعة[37].

ب- محاسبة تنظيف الدفاتر (Big Bath)

يعبر مفهوم" تنظيف الدفاتر" عن توقع الإدارة أن تواجه الشركة سلسلة من الانتكاسات في الأرباح خلال عدة سنوات مستقبلية، فتقرر أن تعترف بالأخبار السيئة المستقبلية في عام واحد وبشكل يجعل السنوات المستقبلية غير مثقلة باستمرار الخسائر، أي هي عملية التقرير عن نفقات وخسائر مبالغ فيها بقصد تنظيف ميزانية الشركة تحضيراً لتحقيق أرباح في الفترات المستقبلية حيث تغرق الشركة في أزمة كبيرة خلال سنة واحدة وتعود في السنوات اللاحقة دون أي مشاكل[38].

هي الحالة التي تمكن الشركة من التصريح عن الحد الأقصى للخسارة في عام واحد؛ لتكون قادرة على التصريح عن التحسن في الأرباح في السنوات التالية حيث تسعى الشركة إلى تعظيم الخسائر الظاهرة في القوائم المالية في سنة واحدة، حتى تظهر السنوات المستقبلية بشكل أفضل[39].

وتحدث عملية تنظيف الدفاتر في فترات تغيير الإدارة في المنشأة، حيث يقوم المديرون التنفيذيون الجدد بتحميل أداء المنشأة السيئ على المديرين التنفيذيين السابقين، وتتم عملية تنظيف حسابات المنشأة، بطريقة تمكنهم مستقبلاً من إظهار نتائج أفضل، ليُنسب الفضل في تحسينات السنوات اللاحقة لأنفسهم.

كما عرفت بأنها أسلوب لتنظيف الدفاتر عن طريق المبالغة المفرطة في الاعتراف بالخسائر الدفترية وذلك بقصد إظهار خسائر وهمية تحملها للإدارة السابقة لتجني هي أثارها الإيجابية في الفترة اللاحقة ذلك لأن هذه الإجراءات تنعكس أثارها في بداية الأمر سلباً على السعر السوقي

---

[37] عبد الله، حسين (2010) أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص75

[38] رمضان، علي محمود (2014) مرجع سبق ذكره، ص73.

[39] Škoda, M., Lengyelfalusy, T., & Gabrhelová, G. (2017). Creative accounting practicies in Slovakia after passing financial crisis, Copernican Journal of Finance & Accounting, Vol.6 Issue (2), P74.

لأسهم الشركة لتظهر أثارها الايجابية في الأجل الطويل بعد أن يعود سعر السهم إلى الارتفاع مرة أخرى[40]

ت- المحاسبة الإبداعية:

تتمثل المحاسبة الإبداعية في اتباع التحايل والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضع الشركة بشكل يخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق محددة[41].ويقصد بها الممارسات المحاسبية التي قد لا تستخدم معايير المحاسبة، أو تستخدمها، ولكن بانحراف عما تريد هذه المعايير تحقيقه من أجل إظهار صورة مرغوبة للشركة أمام أصحاب المصالح، وبالتالي هي تحريف الأرقام المالية عما هي في الواقع إلى ما يرغب به معد التقارير المالية عن طريق الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعض منها، وهكذا فالمحاسبة الإبداعية تستخدم الثغرات في المبادئ أو المعايير المحاسبية لإظهار النتائج المطلوبة. [42].

وتعد شكلاً من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة وأن استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها وإنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي مُعدة من أجله لخدمة أغراض معينة"[43] وهي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.[44]

وقد عرفت بأنها: تحريف الأرقام المالية عما هي في الواقع إلى ما يرغب به معد التقارير المالية عن طريق الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعض منها، أي أن المحاسبة الإبداعية تستخدم الثغرات في المبادئ أو المعايير المحاسبية لإظهار النتائج المطلوبة[45].

---

[40] Mckee ,T, (2005), Earnings Management ,an executive perspective, Mason ,O.H, Thomson.

[41] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص43

[42] Bhasin, M. (2015) Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, ISSN (2226-8235) Vol-4, Issue 10, P36

[43] لأغا، عماد سليم(2011) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة. ص82.

[44] حمادة، رشا (2010) مرجع سبق ذكره، ص 20

[45] Bhasin, M. (2015) Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, ISSN (2226-8235) Vol-4, Issue 10, P36

كما تم تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية مضللة[46].

كما عرفها البعض بـ عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية، وبدائل القياس، وتطبيقات الإفصاح؛ لنقل الكشوفات المالية مما تكون عليه إلى ما يفضل من يعد الكشوفات المالية أن يقرر عنه، وهي أيضاً عملية تتم فيها هيكلة المعاملات؛ لإنتاج النتائج المحاسبية المطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية. [47]

كما عرفت بأنها: استخدام الإدارة المتعمد جميع الأساليب المحاسبية المشروعة وغير المشروعة؛ لتعديل نتائج العمليات المالية والمركز المالي، وإخفاء متعمد لحقائق ومعلومات مفيدة بهدف إعطاء مستخدمي التقارير المالية صورة مغايرة لحقيقة الأداء الاقتصادي للشركة.[48]

رابعاً: أساليب ممارسات إدارة الأرباح

تقوم الإدارة بالاختيار من بين البدائل المحاسبية وفقاً لما يعظم منفعتها مستغلة في ذلك المرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية والتي تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر و من بين تلك الطرق والأساليب ما يلي: (Scott and Pitman, 2005)[49] و(ronen, 2008) [50]:

أ- استخدام تقديرات متفائلة حول العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمة الخردة لهذه الأصول بغرض تخفيض قسط الاهتلاك الأمر الذي يساهم بتضخيم الأرباح.

ب-معالجة بعض مصاريف الصيانة على أنها مصاريف رأسمالية وتحميلها على قيمة الأصل بغرض تدعيم أرباح الفترة الحالية.

ت-استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بما يتيح المجال لتخفيض المخصصات المكونة لمقابلة الديون المشكوك فيها وبالتالي تضخيم الأرباح.

---

[46] حمادة، رشا(2010) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد2. ص10

[47] رمضان، علي، (2014) **مرجع سبق ذكره**، ص 69.

[48] بدوي، نور (2018) مرجع سبق ذكره، ص 60

[49] Scott, B. Jacobson and M. K. pitman . (2005) **Auditors and Earnings Management** Available From: www.nysscpa.org/ cpajornal/2005/0802/ features / of 085002.htm

[50] Ronen, J., And Yaari, V., (2008). Earnings Management :Emerging Insights In Theory, Practice, And Research, New Yourk , N.Y, Springer

ث–لجوء بعض المديرين إلى استخدام قيم سوقية متفائلة عند تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، مما يتيح المجال لممارسة إدارة الأرباح بقصد تخفيض قيمة المخزون.

ج– التلاعب في توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة مما يؤثر على الأرباح.

ح– عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.

خ– اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وصعوبة تحقق المدقق الخارجي منها وهذا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.

د– تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.

ذ– تسجيل جزء من المبيعات في المدة اللاحقة أو الماضية وهذا يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.

ر– عدم استبعاد المبيعات ما بين الوحدات الاقتصادية التابعة والقابضة وهذا يؤدي إلى تضخيم المبيعات وإعادة التقييم للموجودات الثابتة وهو ما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.

ز– زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الوحدة الاقتصادية الأم يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.

خامساً: مخاطر ممارسات إدارة الأرباح

تتمحور ممارسات إدارة الأرباح حول التحريف المتعمد لصافي الدخل المفصح عنه وهو ما يؤدي إلى خلل واضح في أداء المنشأة مع استمرار هذه الممارسات أو مع امتداد آثارها لفترات لاحقة في عمر المنشأة وهو ما يظهر جلياً فيما ينتج من العديد من المخاطر المرتبطة بتطبيق هذه الممارسات، والتي تنعكس آثارها السيئة على الجوانب المالية والتنظيمية للمنشأة ومن أهم هذه المخاطر والمشاكل ما يلي[51]:

[51] Clikman paul M.(2003), where Auditiors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research.

أ- **تخفيض قيمة المنشأة:** حيث توجد العديد من القرارات التي تتخذها المنشأة للتأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية مستقبلاً كتأجيل الاعتراف بالنفقات او تأجيل إجراءها مما قد يؤدي إلى فشل المعدات أو خسارة حصة المنشأة في السوق وتخفيض الإنتاجية.

ب-**إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة التشغيلية إلى جانب العليا، حيث يعالج مديرو الإدارات التشغيلية البيانات المالية لأهداف معينة وهو ما ينتج عنه إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء دون تصحيح لفترة زمنية طويلة.

ت-**التعرض لعقوبات اقتصادية:** ومن أمثلة ذلك فرض عقوبة على شركة W.R.Grance من قبل البورصة الأمريكية بتغريمها بمليون دولار مع إعادة احتساب أرباحها بين عام 1990-1992 وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها عن تلك الفترة، وكذلك كان على الشركة أن تعيد الاحتياطيات المكونة بين عامي 1993-1995 إلى الأرباح. والجدير بالذكر أن إعادة إعداد البيانات المالية ونشرها يعد في حد ذاته من العقوبات الرادعة لما يترتب عليه من تكلفة.

ث-**تلاشي المعايير الأخلاقية:** إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة وللتأثير على اتجاه مستخدمي القوائم المالية، وعادةً ما تكون ممارسة إدارة الأرباح ممارسة مشكوكاً فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث ترسل رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخاً غير أخلاقياً لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة تؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

الفصل الثاني: ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون لما فيها من آثار سلبية على الخزينة وبالتالي على المجتمع، وتمت صياغة قوانين مختلفة لجريمة التهرب من الضريبة والعقوبات الواجب اتخاذها بحق كل من يتهرب من الضريبة، فبعض جرائم التهرب يترتب علها مخالفات وعقوبات وبعضها الآخر لا يترتب عليه أية عقوبات أو مخالفات[52].

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي والمصطلحات المرتبطة به

1- التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو الاعتداء على القواعد المنظمة للضريبة وذلك باستعمال وسائل الغش والتدليس[53]، ويعد التهرب الضريبي محاولة التخلص من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن بطرق غير مشروعة[54].

ويعرف بأنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبية المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[55].

ويعد أيضاً تفادي المكلف الوقوع في ثغرات القانون الجبائي، والهدف منه حرمان الخزينة العمومية من الحصيلة الضريبية التي تؤول إليها[56].

---

[52] أبو سنينة، طارق حمدي حمدان (2008)، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، ص3.

[53] شبايكي، سعدان، وقارة، ملاك (2020)، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر، الجزائر، ص162.

[54] أبو سنينة، طارق حمدي حمدان (2008)، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، ص30.

[55] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص7.

[56] الفار، محمد، وطوبال، وهيبة (2019)، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص17.

2- التخلص من الضريبي

التخلص الضريبي ويعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة قانوناً وذلك بطريقة قانونية أو غير قانونية[57].

3- التجنب الضريبي

تجنب الضريبة ويعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، وذلك بالاستفادة من التهرب المنظم من طرف القانون كاستفادة السجناء أو استفادة بعض القطاعات الاقتصادية من أجل تشجيعها للاستثمار في أنشطة أو مناطق معينة، وكما يتم التجنب الضريبي عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون مثل التهرب من تصاعدية الضرائب على الدخل حتى حد معين وذلك بتجزئة المؤسسة إلى مؤسسات صغيرة مستقلة مثلاً[58].

التجنب الضريبي وهو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية .. الخ[59].

4- الغش الضريبي

يتحقق الغش الضريبي عن طريق اللجوء إلى سبل غير مشروعة، تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فمنها يتوفر كل من العنصر المعنوي (سوء النية) والعنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية[60].

ويعرف بأنه: التهرب من دفع الضريبة عن طريق الاعتداء المباشر على القواعد القانونية المتعلقة بكيفية تحصيل الضريبة، كما يعني التصريح الإرادي غير الصحيح حول الأنشطة والدخول موضوع الخضوع للضريبة[61].

---

[57] شبايكي، سعدان، وقارة، ملاك (2020)، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر، الجزائر، ص162.

[58] شبايكي، سعدان، وقارة، ملاك (2020)، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر، الجزائر، ص163.

[59] الفار، محمد، وطوبال، وهيبة (2019)، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص19.

[60] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص8.

[61] شبايكي، سعدان، وقارة، ملاك (2020)، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر، الجزائر، ص163.

كما يعد سلوكاً إرادياً من طرف المكلف، يتضمن مخالفة أحكام وقواعد الضريبة، ذلك باستخدام وسائل تدليسية واحتيالية بغية التخلص من عبء الضريبة[62].

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يمكن إيجاز أنواع التهرب الضريبي إلى ما يلي:

1- **التهرب المشروع:** يعرف التهرب المشروع بأنه: عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع[63]. ويقصد به أيضاً تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية[64]. ومن بين أهم نماذج التهرب المشروع ما يلي[65]:

أ- قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط.

ب-تواطؤ أصحاب الشركات مع المشرع بإعفاءات ضريبية.

ت-قيام بعض الشركات الكبرى إلى تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية وصغيرة مستقلة وهميا.

ث-إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% عوض 25% قصد تشجيع الاستثمار.

ج- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيداً من تخفيضات عليها.

ويكون التهرب مشروعاً في الحالات الآتية[66]:

---

[62] الفار، محمد، وطوبال، وهيبة (2019)، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص23.

[63] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص11.

[64] شريف، عباس ثامر (2017)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق، ص6.

[65] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص12.

[66] شريف، عباس ثامر (2017)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق، ص6.

أ- عدول بعض الافراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين إلى استغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال أقل.

ب-قيام شخص بنقل ملكية أمواله الى ورثته عن طريق بيعها خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الاموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض امواله الى ورثته.

ت-قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر يطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة).

ث-تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى انقاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه.

2- **التهرب غير المشروع:** يعرف التهرب غير المشروع بأنه قيام المكلف من التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه عن قصد، متعمداً مخالفة القوانين مستغلاً في ذلك طرق وأساليب احتيالية[67]. ويعرف أيضاً بأنه وهو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم أما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها[68]. ومن أهم نماذج التهرب غير المشروع[69]:

أ- إعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة للحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو خصم.

ج- القيام بإجراء قيد على حسابات غير دقيقة أو وهمية بدفتر الجرد ودفتر اليومية.

ح- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ.

خ- بيع سلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية، بتقديم فواتير كاذبة.

د- تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي اخفاها[70].

---

[67] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص13.

[68] شريف، عباس ثامر (2017)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق، ص7.

[69] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص13.

[70] شريف، عباس ثامر (2017)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق، ص7.

3- الغش الوطني والغش الدولي: يصنف الغش هنا إلى غش وطني وغش دولي كما يلي:

الغش الوطني: هو كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد[71].

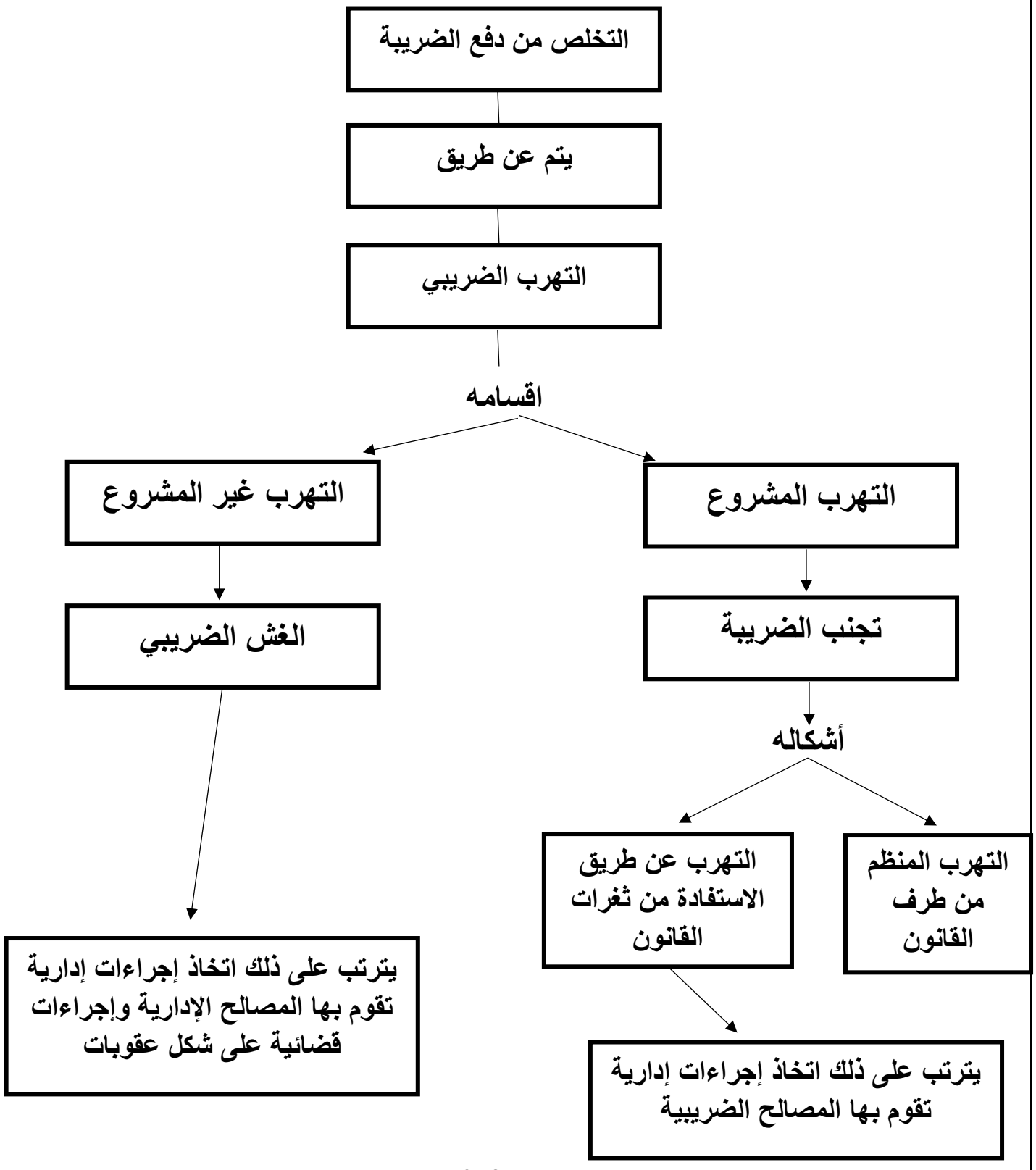
الغش الدولي: هو الغش الذي يتم خارج حدود إقليم الدولة، بتحويل مداخيل المكلف إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية[72].

[71] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص13.

[72] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص13.

يمكن توضيح التهرب الضريبي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2) أنواع التهرب الضريبي



المصدر: العنزي، 2023، ص 277

ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي

تتعدد أسباب التهرب الضريبي وفق الآتي:

1- أسباب التهرب الضريبي المتعلقة بالنظام الضريبي:

رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي، إلا أنها لم تستطع الوصول إلى نظام إداري فعال، وذلك يرجع لعدة أسباب منها[73]:

أ- ثقل عبئ الضريبة: والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

ب-تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره: تتسم الضرائب بإجراءات عديدة ومعقدة، سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها مما يجعل المكلف يتهرب من التزامه الضريبي.

ت-عدم تشديد العقاب على المتهربين: وذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه، وقيمة الغرامة المالية التي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه.

ث-عدم استقرار النظام الضريبي: ويرجع ذلك للتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية وهذا ما دفع بالمكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجنائي.

ج- ضعف فعالية الرقابة الجبائية: كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية، كلما اتجهت إرادته للتهرب.

كما تتمثل أسباب التهرب الضريبي فيما يلي[74]:

1- انخفاض المستوى الأخلاقي: إن المستوى الأخلاقي للشعب مقترن بمقدار الوعي بأهمية الضريبة ودورها في حماية الصالح العام وقدرة الدولة على تحقيق سياساتها المالية، لذا فإن انخفاض المستوى الأخلاقي ينعكس سلباً عليهم، فهو يؤدي إلى عدم الالتزام في سداد قيمة الضرائب المستحقة، وزيادة في نسبة التهرب الضريبي، وما يلحظ من تصرفات أفراد المجتمع

---

[73] مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، ص10.

[74] العنزي، شمس بنت عيد (2023)، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار السادس، العدد تسعة وخمسون، المملكة العربية السعودية، ص277.

تجاه المتهرب الضريبي لا تقترن بالإنكار أو الازدراء وفي بعض الحالات قد تلاقي استحسانا وتأييدا، باعتبار أن التهرب سلوك محمود يتم بذكاء وحنكة، ولا يراعون في ذلك المصالح العامة التي تم فواتها نتيجة التهرب الضريبي.

2- الأسباب الاقتصادية: إن الإنسان بطبيعته يسعى إلى تجنب المخاطر والتوجه إلى الادخار، والضريبة يرافقها عبء يثقل كاهل المكلفين، وإن زيادة هذا العبء يرافقه زيادة التهرب الضريبي، وإن التهرب الضريبي يقترن بالأوضاع الاقتصادية العامة في البلاد فهو يزداد في مراحل الكساد الاقتصادي ويقل في الرخاء، ففي مراحل الرخاء زيادة مقدرات وأموال المكلفين تخفف من العبء الضريبي وعلى العكس تماماً فإن مراحل الكساد تنقص مقدرات وأموال المكلفين مما يزيد العبء الضريبي، والذي يجعلهم ينظرون إليه كخطر يهدد مقدرتهم الشرائية، ومقدرتهم على توفير الحاجيات الأساسية.

3- الأسباب الدينية: إن اصطلاح الضرائب في الدولة الإسلامية اصطلاح مستحدث، يأخذ به وقت الضرورة من أموال الأغنياء، ويكون الإتفاق على ما خصصت له، وإن سبب البعض في معارضة الضرائب هو حداثتها، وندرة استخدامها في الدولة الإسلامية القديمة، فهي لم ترد إلا في مواضع محددة كالجهاد وحفر الآبار، وإن المعارضين للضرائب لا يراعون التوسع الوظيفي للدولة، وغياب مصادر التمويل القديمة ومن الأسباب الأخرى المعارضة الضريبة هو عبئها المرافق للزكاة، فكلاهما يرد على مال المكلف، ويرى أهل العلم بأنه لا يجوز احتساب الضرائب من الزكاة فيكون المكلف ملزماً بالدفع مرتين الأولى زكاة المال، والثانية الضريبية على المال.

رابعاً: آثار جريمة التهرب الضريبي

لا ينحصر الأثر الإجرامي للتهرب الضريبي في الانتقاص من حق الدولة وحرمانها من القيمة الضريبية، فالتهرب الضريبي واحد من أخطر الجرائم التي تمس الأمن المالي والاقتصادي للدولة، وكذلك مقدرة الدولة على تنفيذ سياساتها المالية فإن تهرب المكلفون عن دفع الضرائب يؤدي إلى تصدع الدور الوظيفي للدولة[75]:

1- الآثار الاجتماعية والنفسية: أن المصلحة العامة والمتحققة من خلال الضرائب المحصلة تنتهك مبادئ العدالة؛ فيتساوى بالانتفاع منها المكلف الضريبي الملتزم بسداد قيمة الضريبة

[75] العنزي، شمس بنت عيد (2023)، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار السادس، العدد تسعة وخمسون، المملكة العربية السعودية، ص279.

والمتهرب الضريبي، بينما يثقل بعبئها الملتزم قانوناً، وفي ذلك زيادة في الفروقات الطبقية لعدم مقدرة الدولة من تنفيذ سياساتها المالية، والحد من المنفعة العامة، وقدرة الدولة على إعادة توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، ويستتبع ذلك حصر الثروات دوم مراعاة المصلحة العامة أو المسؤولية المجتمعية، فتقترن الثروة بالفساد الإداري، ويكون القانون في موضع ازدراء، من أركانه الأساسية التجريد والعموم، وينتفي إلزامية القانون.

2- الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص ملموس في الخزينة العامة، الذي يتبعه عجز مالي للدولة والذي تسعى لسده من خلال شتى الوسائل الممكنة، ومن بينها الإصدار النقدي الجديد أو الاستدانة والفروض والتي تؤدي إلى دخول الدولة في دورة التضخم وتحملها عبنا ممتدا، كما أن العجز في سد الحاجات العامة وسدادها بالطرق السابقة يستلزم وجود آلية لسداد الديون، وإن استمرار حالة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة العبء على الدولة وباقي المكلفين، والذي يستوجب من الدولة التدقيق في حساباتها وتجهيز الهيئة الضريبية بما يتلاءم ومكافحة التهرب الضريبي والذي يستتبعه زيادة للنفقات والتي أيضاً بحاجة للتمويل.

3- الآثار الاقتصادية: إن التهرب الضريبي يجعل من الدولة غير قادرة على إعادة توزيع القوة الشرائية مما يضعفها ويدخلها في حالة كساد، بينما في حالة استخدام المكلف الضرائب التي تهرب من دفعها للدولة في دفع نفقاته سيحقق قوة شرائية داخل الدولة في حالة تضخم ولن تتمكن من إيجاد حل بفرض الضرائب لوقفها لكون المسبب لها هو متهرب ضريبي وينعكس ذلك سلباً على حوافز الاستثمار باعتبار هذه الدولة غير مجدية اقتصادياً، وتشكل خطورة عالية وقد تتسبب في إهدار رأس المال بسبب الأوضاع الاقتصادية غير المستقرة والمنافسة غير العادلة بين الشركات الاستثمارية.

خامساً: طرق مكافحة التهرب الضريبي

نظرا للمضار الخطيرة التي يسببها التهرب من الضريبة بصوره المختلفة، كان لا بد وأن تسعى الدول جاهدة إلى مكافحته بكافة الوسائل الممكنة، وفي واقع الأمر فإن مكافحة التهرب الضريبي تكون باستخدام وسائل وقائية وذلك بالعمل على منع وقوعه والحيلولة دون وقوع أسبابه، وأما باستخدام وسائل علاجية وذلك بالعمل على معاقبة مرتكبيه، وأما باستخدام وسائل دولية عن طريق

المعاهدات لمكافحة التهرب من جميع جوانيه، وسأتناول وسائل مكافحة التهرب الضريبي كما يلي[76]:

أ- مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمترابط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة.

ب-نشر الوعي الضريبي: يتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الأعلام المختلفة.

ت-تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لا بد من مجموعة من السبل والإجراءات منها شمولية الضريبة، ومعدل الضريبة يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول.

ث-تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية: كلما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منظم من اغلب المكلفين احد العوامل الرئيسة في التهرب الضريبي.

ج- الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: إن لدى اغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف والإدارات والهيئات فهم يتعاملن مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإبداعات.

ح- تحسين الجهاز الإداري الضريبي: تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورية لسرعة انجاز العمل، وذلك بإتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

خ- إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها: إن الجزاء الخفيف غير المتصف بالصرامة والشدة لا يردع المكلف عن التهرب وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء.

سادساً: العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي

لعل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي تتعلق بكيفية استخدام الشركات للاستراتيجيات المالية لتقليل التزاماتها الضريبية. وعلى الرغم من أن إدارة الأرباح تهدف بشكل

[76] عليمات، خالد عيادة (2013)، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، إربد، الأردن، ص21.

أساسي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة، إلا أنها يمكن أن تتداخل مع ممارسات التهرب الضريبي بطرق عدة:

1. توزيع الإيرادات: قد تقوم الشركات بالتلاعب بتوقيت تسجيل الإيرادات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة في سنة معينة. إذا تم تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى فترة لاحقة، فقد يؤدي ذلك إلى تقليل الأرباح المعلنة وبالتالي تقليل الضريبة المستحقة.

2. استغلال الفجوات القانونية: يمكن أن تستغل الشركات الثغرات في القوانين الضريبية، مثل نقل الأرباح إلى دول ذات معدلات ضريبية منخفضة (التحويل الخارجي للأرباح) كجزء من استراتيجيات إدارة الأرباح.

3. تعديل التكاليف: تستخدم بعض الشركات طرقاً قانونية لتحميل التكاليف بشكل يتجاوز الواقع (مثل تشويه التكاليف المرتبطة بالمبيعات) بهدف تقليل الدخل الخاضع للضريبة.

4. أساليب التقارير المالية: قد تلجأ بعض الشركات إلى إعداد تقارير مالية بطريقة تقلل من أو تظهر التزاماتها الضريبية بشكل غير دقيق، لخلق انطباع إيجابي عن الوضع المالي وبالتالي التفكير في تقليل الضرائب.

5. الهدف من تحقيق الأرباح: في سعي الشركات لتحقيق أرباح مرتفعة، قد تضغط على إداراتها المالية لتبني استراتيجيات من شأنها تقليل العبء الضريبي، مما يمكن أن يؤدي في بعض الحالات إلى اتخاذ إجراءات غير قانونية.

وعلى الرغم من أن بعض ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تكون قانونية، فإن انتهاك القوانين الضريبية يعتبر تهربًا ضريبيًا، وهو غير قانوني. لذلك، يجب على الشركات أن تكون حذرة وواعية للمسؤولية القانونية والأخلاقية المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح، حيث إن الاعتماد على التهرب الضريبي سيؤدي في النهاية إلى عواقب وخيمة، سواء على المستوى القانوني أو على سمعة الشركة في الأسواق.

بينما يمكن أن تتداخل ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي، يجب على الشركات الالتزام بقوانين الضرائب والشفافية في تقاريرها المالية لضمان التشغيل الأخلاقي والمستدام.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: أداة الدراسة

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبانة تم توزيعها. وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة الصالحة للتحليل/ 95/استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الخامس والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05. تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي التكرارات والنسب المئوية، وعرض الاحصاءات الوصفية باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط واختبار One sample t test.

ثانياً: تصميم الاستبانة

صممت الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي (5) موافق بشدة، (4) موافق، (3) محايد، (2) غير موافق، (1) غير موافق بشدة، وذلك في قسمين أساسيين: القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي وقد ضم القسم الثاني متغيرات الدراسة.

1- **المتغير المستقل:**

أ- تعديل الأرباح: بواقع /15/عبارة.

ب-المرونة في اختيار السياسات المحاسبية: بواقع /12/) عبارة.

2- المتغير التابع: التهرب الضريبي: بواقع / 11/ عبارة.

ثالثاً: اختبار ثبات الاستبانة

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها.

الجدول رقم (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	اختبار الثبات معامل ألفا كرونباخ	اختبار الصدق معامل ارتباط بيرسون
تعديل الأرباح	0.841	0.917
المرونة في اختيار السياسات المحاسبية	0.812	0.901
التهرب الضريبي	0.816	0.905

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من 0.7 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي، كما ظهرت قيمة معامل الصدق بقيم أكبر من 0.05 وبالتالي فإن الاستبانة تتمتع بالصدق إلى جانب الثبات ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

رابعاً: اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي:

1- اختبار التداخل الخطي

تعتمد قوة النموذج الخطي أساساً على فرضية استقلال كل متغير من المتغيرات المستقلة؛ ونتيجةً ذلك تم استخدام اختبار التداخل الخطي لاختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، الذي تم اقتراحه من قِبل العالم (marquardt,1970). وقد تم فحص التداخل الخطي من خلال مقياس (Variance Inflation Factor-VIF)، حيث يمكن التكهن بوجود التداخل الخطي عند زيادة قيمة مقياس معالم تضخم التباين (VIF) عن 10، فقد تم فحص التداخل الخطي من خلال احتساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor-VIF) حيث يعدُّ بمثابة قياس لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة

Coefficients[a]			
Collinearity Statistics		Model	
VIF	Tolerance		
1.359	0.736	تعديل الأرباح	X1
2.151	0.465	المرونة في اختيار السياسات المحاسبية	X2

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يتبين من خلال الجدول رقم (2) أن قيمة (VIF) لم تتجاوز قيمة (10) للمتغيرات الخاضعة للدراسة، لذلك فإنّ نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي، والارتباط بين المتغيرات ليست له دلالة إحصائية.

2- اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

يتم إجراء هذا الاختبار للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) حيث تظهر المشكلة إذا كانت القيم المتجاورة للمتغيرات مترابطة مما يؤثر في صحة النموذج، حيث سيظهر أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع بدرجة كبيرة جراء ذلك الارتباط، حيث تتراوح قيمة هذا الاختبار ما بين (0- 4)، فإذا اقتربت قيمة (D.W) من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي موجب، والعكس إذا اقتربت قيمته من (4) فإنه يكون هناك ارتباط سالب قوي، وينعدم وجوده عند القيمة الوسطية للمعاملة، وتم التأكد من عدم وجود ارتباط ذاتي بين المتغيرات، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) وقد أظهرت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (3) نتائج اختبار Durbin Watson

Model Summary
Durbin–Watson
1.84

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (3) أن قيمة Durbin–Watson قد بلغت (1.84) وهي قيمة قريبة من القيمة الوسطية لمعاملة داربن (2) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي يؤثر في صحة النتائج.

خامساً: تحليل خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (4) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
إجازة جامعية	67	%70.6
ماجستير	16	%16.8
دكتوراه	7	%7.4
معهد متوسط	5	%5.3
المجموع	95	%100

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (4) إلى إن ما نسبته 70.6% من أفراد العينة من حملة الإجازة الجامعية ويليه ما نسبته 16.8% من أفراد العينة من الحاصلين على درجة الماجستير ويليه ما نسبته 7.4% من أفراد العينة من حملة درجة الدكتوراه ويليه ما نسبته 5.3% من أفراد العينة من حملة شهادة في المعهد المتوسط مما يدل على المؤهل العلمي لأفراد العينة.

الجدول رقم (5) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	1	%1.1
من 3 إلى أقل من 5 سنوات	83	%87.4
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	%8.4
10 سنوات فأكثر	3	%3.2
المجموع	95	%100

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (5) إن ما نسبته(87.4%) من أفراد العينة من ذوي الخبرة من 3 إلى أقل من 5 سنوات ويليه ما نسبته(8.4%) من أفراد العينة من ذوي الخبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات ويليه ما نسبته(3.2%)من أفراد العينة من ذوي الخبرة 10 سنوات فأكثر ويليه ما نسبته(1.1%) من أفراد العينة من ذوي الخبرة أقل من 3 سنوات، مما يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة.

الجدول رقم (6) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدراء ماليين / رؤساء حسابات	6	%6.31
رؤساء أقسام	10	%10.52
مدقق داخلي	46	%48.4
محاسبين	33	%34.73
المجموع	95	%100

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (6) إن ما نسبته(48.4%) من أفراد العينة من المدققين الداخليين ويليه ما نسبته 34.73% من أفراد العينة من المحاسبين، ويليه ما نسبته 10.52% من رؤساء الأقسام.

سادساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

الجدول رقم (7) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جدا
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الطالبان

1- نتائج قياس تعديل الأرباح:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتعديل الأرباح وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (8) نتائج قياس تعديل الأرباح

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تقوم الشركة بتأجيل الاعتراف بالإيرادات لتحقيق أهداف أرباح محددة	29	57	5	4	0	4.1684	0.70940	موافقة مرتفعة
يتم تعديل توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات للتأثير على الأرباح المعلنة في فترات معينة من السنة	32	52	7	4	0	4.1789	0.74347	موافقة مرتفعة

تستخدم الشركة تقديرات محاسبية متحفظة أو متفائلة للتأثير على الأرباح	31	61	3	0	0	4.2947	0.52336	موافقة مرتفعة جداً
يتم الضغط على الإدارات الفرعية لتحقيق أهداف أرباح غير واقعية	23	70	2	0	0	4.2211	0.46537	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام مخصصات الأصول غير المتداولة بشكل استراتيجي للتأثير على الأرباح	36	47	6	6	0	4.1895	0.81599	موافقة مرتفعة
يتم تعديل قيمة المخزون بشكل متكرر للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة	30	59	5	1	0	4.2421	0.59637	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام تقديرات عمر الأصول بشكل تحفظي أو متفائل للتأثير على استهلاك الأصول والأرباح	27	62	4	2	0	4.2000	0.61194	موافقة مرتفعة جداً
يتم تأجيل الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل لتحقيق أهداف أرباح قصيرة الأجل	22	64	4	5	0	4.0842	0.69440	موافقة مرتفعة
يتم استخدام أدوات المشتقات المالية لتقليل المخاطر المعلنة وزيادة الأرباح	43	51	0	1	0	4.4316	0.55835	موافقة مرتفعة جداً
يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك فيها بشكل متكرر للتأثير على صافي الربح	28	54	7	6	0	4.0947	0.78650	موافقة مرتفعة

يتم استخدام أساليب تقييم المخزون التي تزيد من قيمته السوقية في فترات الازدهار وتقللها في فترات الكساد	43	47	4	1	0	4.3895	0.62390	موافقة مرتفعة جداً
تقوم الشركة بتعديل تقديرات الاحتياطيات (مثل مخصصات الديون المشكوك فيها، ومخزون البضائع، ومخصصات الضمانات) بشكل متكرر	47	47	0	1	0	4.4737	0.56195	موافقة مرتفعة جداً
يتم الاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها أو قبل تنفيذ الالتزامات المتعلقة بها	34	55	5	1	0	4.2842	0.61303	موافقة مرتفعة جداً
يتم تعديل شروط العقود مع العملاء أو الموردين بشكل متكرر لتأثير على الأرباح المعترف بها في الفترات المالية المختلفة	32	45	11	7	0	4.0737	0.86593	موافقة مرتفعة
يتم تقييم الأصول غير الملموسة (مثل حقوق الملكية الفكرية) بطريقة تؤثر بشكل كبير على قيمة الأرباح	38	50	1	6	0	4.2632	0.77474	موافقة مرتفعة جداً
تعديل الأرباح	95					4.2393	0.44864	موافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ 4.23 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.44 حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز

المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تؤثر ممارسات تعديل الأرباح في التهرب الضريبي وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

2- نتائج قياس المرونة في اختيار السياسات المحاسبية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمرونة في اختيار السياسات المحاسبية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (9) نتائج قياس المرونة في اختيار السياسات المحاسبية

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تقوم الشركة باختيار السياسات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة	22	62	4	7	0	4.0421	0.75675	موافقة مرتفعة
تقوم الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية بشكل مرن لتحقيق أهداف معينة	18	60	10	7	0	3.9368	0.76923	موافقة مرتفعة
يتم اختيار السياسات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة على حساب دقة القوائم المالية	29	53	3	10	0	4.0632	0.87288	موافقة مرتفعة
يتم تغيير السياسات المحاسبية بشكل متكرر دون مبررات اقتصادية واضحة	24	54	10	7	0	4.0000	0.81214	موافقة مرتفعة
يتم استشارة المستشارين الضريبيين لتحديد السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى أقل التزامات ضريبية	29	54	3	9	0	4.0842	0.84631	موافقة مرتفعة
يتم مقارنة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة مع سياسات الشركات المنافسة	26	45	20	4	0	3.9789	0.81187	موافقة مرتفعة

يتم النظر في الآثار الضريبية عند اختيار السياسات المحاسبية	29	57	2	7	0	4.1368	0.78021	موافقة مرتفعة
تؤثر تقديرات الإدارة الذاتية للأصول والخصوم على اختيار السياسات المحاسبية	20	61	8	6	0	4.0000	0.74377	موافقة مرتفعة
تخضع التقديرات لتأثيرات خارجية مثل ضغوط الإدارة لتحقيق أهداف مالية معينة	31	57	7	0	0	4.2526	0.58288	موافقة مرتفعة جداً
هناك مرونة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الشركة	36	55	4	0	0	4.3368	0.55755	موافقة مرتفعة جداً
هناك ضغط من المستثمرين أو الدائنين أو الجهات التنظيمية لاختيار سياسات محاسبية معينة	25	64	3	3	0	4.1684	0.62997	موافقة مرتفعة
يتم النظر في الأهداف الاستراتيجية للشركة عند اختيار السياسات المحاسبية.	33	44	14	4	0	4.1158	0.81035	موافقة مرتفعة
المرونة في اختيار السياسات المحاسبية	95					4.0930	0.55262	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور قد بلغ 4.09 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.55 حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تؤثر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية في التهرب الضريبي وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

3- نتائج قياس التهرب الضريبي:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتهرب الضريبي وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (10) نتائج قياس التهرب الضريبي

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تقوم الشركة بعمليات تخطيط ضريبي لتقليل الالتزامات الضريبية	35	58	0	2	0	4.3263	0.59147	موافقة مرتفعة جداً
تقوم الشركة بتحويل الارباح من سنة لأخرى لتقليل الالتزامات الضريبية	31	60	2	2	0	4.2632	0.60513	موافقة مرتفعة جداً
يتم التخطيط لعمليات الاستحواذ والاندماج بشكل أساسي لتقليل الالتزامات الضريبية	45	40	10	0	0	4.3684	0.66927	موافقة مرتفعة جداً
يتم استغلال الثغرات القانونية في القوانين الضريبية لتحقيق وفورات ضريبية	41	54	0	0	0	4.4316	0.49792	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام تقييم الأصول غير الملموسة بطريقة تقلل من القيمة الخاضعة للضريبة	32	61	0	2	0	4.2947	0.58115	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام المعاملات الهيكلية المعقدة لتجنب الضريبة	51	34	10	0	0	4.4316	0.67874	موافقة مرتفعة جدا

تستخدم الشركة أسعار التحويل بين الشركات التابعة بطريقة تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة في الدول ذات الضرائب المرتفعة	46	49	0	0	0	4.4842	0.50240	موافقة مرتفعة جداً
يتم إنشاء شركات وهمية في الخارج لتحويل الأرباح وتجنب الضرائب	36	57	0	2	0	4.3368	0.59449	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام التكاليف غير الضرورية لزيادة النفقات وتقليل الأرباح الخاضعة للضريبة	32	59	2	2	0	4.2737	0.60919	موافقة مرتفعة جداً
يتم استغلال الفروق الزمنية في الإعدادات الضريبية بين الدول المختلفة لتحقيق وفورات ضريبية	49	36	10	0	0	4.4105	0.67627	موافقة مرتفعة جداً
يتم استخدام المعاملات المالية المعقدة لتقسيم الأرباح بين المساهمين بطريقة تتجنب الضريبة	39	56	0	0	0	4.4105	0.49454	موافقة مرتفعة جداً
التهرب الضريبي	95					4.3665	0.45308	موافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ 4.36 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.45 حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي تؤثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

سابعاً: اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى

تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية.

لغرض التحقق من الفرضية تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط المحايد (3) ويتم قبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة a=5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة a=5%.

الجدول رقم (11) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ممارسات إدارة الأرباح	95	4.1661	0.48347	0.04960

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ممارسات إدارة الأرباح	23.509	94	0.000	1.16614	1.0677	1.2646

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (11) أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.00 وهو أصغر من 5% كما جاءت قيمة t ستودنت (23.509) وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على وجود ممارسات لإدارة الأرباح لدى الشركات المدرجة في

سوق دمشق للأوراق المالية، وبالتالي تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية.

اختبار الفرضية الرئيسية

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع

الجدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.34775	0.411	0.423	0.651[a]

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضـــح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تســـاوي (0.651)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي وأن معامل التحديد هو (0.411)، أي إن ممارسات إدارة الأرباح تفسر (41.1%)، من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي.

الجدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA[a]						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000[b]	33.783	4.085	2	8.171	Regression	1
		0.121	92	11.126	Residual	
			94	19.297	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (33.783)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي

الجدول رقم (14) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.499		0.345	1.552	(Constant)	
0.000	4.763	0.748	0.159	0.756	ممارسات تعديل الأرباح	1
0.462	0.739	0.116	0.129	0.095	المرونة في اختيار السياسات المحاسبية	2

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (ممارسات تعديل الأرباح) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية. وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة معنوية لممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لممارسات تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين ممارسات تعديل الأرباح كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع.

الجدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين ممارسات تعديل الأرباح والتهرب الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.34690	0.414	0.420	0.648[a]

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.648)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين ممارسات تعديل الأرباح والتهرب الضريبي وأن معامل التحديد هو (0.414)، أي إن ممارسات تعديل الأرباح تفسر (41.4%)، من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي.

الجدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA[a]						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000[b]	67.349	8.105	1	8.105	Regression	1
		0.120	93	11.192	Residual	
			94	19.297	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (67.349)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (17) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر ممارسات تعديل الأرباح في التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.682		0.340	1.592	(Constant)	
0.000	8.207	0.648	0.080	0.655	ممارسات تعديل الأرباح والتهرب الضريبي	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشـير الجدول أعلاه إلى أن (ممارسـات تعديل الأرباح والتهرب الضـريبي) هي دالة إحصـائياً حسـب قيم t المحسـوبة والدلالة الإحصـائية التي جاءت أصـغر من (5%)، مما يثبت صـحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.592 + 0.655\, x1$$

وبالتالي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لممارسات تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمرونة في اختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين المرونة في اختيار السياسات المحاسبية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع.

الجدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والتهرب الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.38617	0.274	0.281	0.530[a]

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضـــح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تســـاوي (0.530)، وهو ما يبين وجود ارتباط متوسط بين المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والتهرب الضريبي وأن معامل التحديد

هو (0.274)، أي إن المرونة في اختيار السياسات المحاسبية تفسر (27.4%)، من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي.

الجدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA[a]						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000[b]	36.395	5.428	1	5.428	Regression	1
		0.149	93	13.869	Residual	
			94	19.297	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (36.395)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (20) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المرونة في اختيار السياسات المحاسبية في التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	8.690		0.298	2.587	(Constant)	
0.000	6.033	0.530	0.072	0.435	المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والتهرب الضريبي	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والتهرب الضريبي) هي دالة إحصـائياً حسـب قيم t المحسـوبة والدلالة الإحصـائية التي جاءت اصـغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.587 + 0.435\ x1$$

وبالتالي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للمرونة في اختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

النتائج والتوصيات

النتائج

نتيجة اختبار الفرضيات تم التوصل إلى الآتي:

1- تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ممارسات إدارة الأرباح عند إعداد بياناتها المالية، تشير هذه النتيجة إلى أن الشركات في سوق دمشق لا تقدم أرقام أرباحها بشكل "محايد" أو "موضوعي" دائمًا. بدلاً من ذلك، تقوم هذه الشركات باتخاذ قرارات محاسبية وتشغيلية تؤثر على الأرقام النهائية للأرباح الظاهرة في قوائمها المالية. ولعل وجود ممارسات إدارة الأرباح هو ظاهرة شائعة في العديد من الأسواق المالية حول العالم، ولا يعني بالضرورة وجود نشاط غير قانوني، ولكنه يشير إلى أن الأرباح المبلغ عنها قد لا تعكس بالكامل الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

2- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، تشير هذه النتيجة إلى أن الشركات في سوق دمشق تستخدم ممارسات إدارة الأرباح كوسيلة لتقليل التزاماتها الضريبية بشكل غير قانوني (التهرب الضريبي). فمن خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية أو اختيار سياسات معينة، قد تتمكن الشركات من تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وبالتالي دفع ضرائب أقل. هذا يعكس سلوكًا انتهازيًا من قبل بعض الشركات التي تستغل المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق مكاسب ضريبية على حساب الإيرادات الحكومي.

3- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لممارسات تعديل الأرباح كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، تشير هذه النتيجة إلى أن هذا النوع المحدد من إدارة الأرباح يُستخدم بشكل فعال من قبل الشركات في سوق دمشق لغرض التهرب الضريبي. من خلال التلاعب بهذه البنود الاستحقاقية (التي لا تتضمن تدفقات نقدية فورية)، يمكن للشركات تخفيض أرباحها المحاسبية وبالتالي الأرباح الخاضعة للضريبة دون الحاجير إلى تغيير جوهري في العمليات التشغيلية الفعلية. هذا يؤكد الآلية التي يتم بها التهرب الضريبي عبر التلاعب المحاسبي.

4- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لممارسات لاختيار السياسات المحاسبية كأحد ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية،

توضح هذه النتيجة أن الشركات في سوق دمشق تستغل المرونة المتاحة في اختيار السياسات المحاسبية كوسيلة للتهرب الضريبي. فباختيار سياسات تؤدي إلى تخفيض الأرباح المحاسبية (مثل اختيار طريقة استهلاك تزيد من المصروفات في السنوات الأولى)، يمكن للشركات تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة. هذا يعني أن الشركات لا تكتفي بالتلاعب بالتقديرات (كما في النتيجة السابقة)، بل تستخدم أيضًا الخيارات الاستراتيجية المتاحة لها ضمن إطار المعايير المحاسبية لتحقيق أهداف التهرب الضريبي.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة فإن الطالب يوصي بالآتي:

1. تطوير أساليب الإفصاح ومحتواه المطلوب من الشركات، وطلب إيضاحات تفصيلية حول البنود المحاسبية المختلفة المرتبطة بالإيرادات، وخاصة السياسات المحاسبية التي يتم تبنيها.
2. إصدار تقارير دورية من الجهات الرقابية المتخصصة حول مستويات ممارسات إدارة الأرباح وأساليبها، وهو ما يمكن أن يساهم في التخفيف من الآثار السلبية لها.
3. ضرورة العمل على إصدار تعليمات مكملة لمعايير المحاسبة الدولية للشركات السورية، وذلك بما يساهم في الحد من الاستغلال السلبي لمرونة المعايير، واستخدام الاجتهادات والتقديرات الشخصية.
4. يجب على الإدارة الضريبية السورية والمدققين الخارجيين تكثيف جهود المراجعة والتدقيق للبيانات المالية للشركات، مع التركيز بشكل خاص على البنود التي يسهل التلاعب بها والتي يمكن أن تؤثر على الربح الخاضع للضريبة. يتطلب ذلك تطوير أدوات تحليلية متقدمة للكشف عن أنماط إدارة الأرباح التي تشير إلى التهرب الضريبي، وتطبيق عقوبات رادعة على الشركات المتورطة في التهرب الضريبي.
5. تعزيز مساهمة الجهات الإشرافية والرقابية في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال وضع ضوابط تزيد من فاعلية دور لجان التدقيق وحوكمة الشركات.

قائمة المراجع

المراجع العربية

1- أبو سنينة، طارق حمدي حمدان (2008)، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن.

2- جبار، ناظم (2015) أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية – دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد 32، العراق.

3- حمادة، رشا(2010) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد2. سورية.

4- الخوري، عبير، شخاترة، محمد(2014) مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد10، العدد4، الأردن.

5- الخيال، توفيق عبد المحسن، القثامي، فواز سفير معيض، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 47–العدد الأول، مصر.

6- الدسوقى، فاطمة محمود ابراهيم (2023)، العلاقة التفاعلية بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي وانعكاسها على قيمة الشركة "دراسة اختبارية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية"، مجلة جامعة الزقازيق، المجلد الخامس، العدد الثالث، مصر.

7- زيد، ولاء علي أحمد (2021)، مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.

8- السرطاوي، عبد المطلب، مشتهى، صبري، أبو عجيلة، عماد (2013) أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) مجلد 27(4)، فلسطين.

9- الشاوي، الهام، الساعدي، علاء، المرياني، مجيد، (2015)، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الرابع.

10- شاهين، علي، 2010، إدارة الأرباح ومخاطرها على البيئة المصرفية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

11- شبايكي، سعدان، وقارة، ملاك (2020)، التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر، الجزائر.

12- شريف، عباس ثامر (2017)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، رسالة ماجستير، جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق.

13- صقور، رنا(2014) مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 36، العدد3، سورية.

14- طرفاوي، محي الدين، ومايو، عبد الله (2021)، إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)، مجلة التمويل والأسواق، المجلد 8، العدد 2، الجزائر.

15- عبد الله، حسين (2010) أثر مرونة معايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

16- عامر، حبيبة، واحمد، سمل سامية، وأبو القاسم، احمد تهاني (2020)، أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 2، السودان.

17- العنزي، شمس بنت عيد (2023)، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار السادس، العدد تسعة وخمسون، المملكة العربية السعودية.

18- عليمات، خالد عيادة (2013)، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، إربد، الأردن.

19- الأغا، عماد سليم(2011) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة.
20- فريد، أمينة فداوي (2014) دور وركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –مجلة جامعة الجزائر–عدد 16، مجلد أول –فبراير، الجزائر.
21- الفار، محمد، وطوبال، وهيبة (2019)، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر.
22- القري، ميسون (2010) دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية.
23- اللوزي، خالد محمد (2013) أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
24- محمد، محمد (2010) إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مصر.
25- مقراني، إيمان، وملايخاف، محمد أمين (2016)، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر.
26- معروف، هادي، (2010) دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح (بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية)، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، مصر.
27- الهادي، إبراهيم، مجيد، عبد الحسين (2017) أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد الأول، العراق.
28- الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي (2020)، أثر جودة وأهمية المراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية المؤجلة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، معهد مصر العالي للتجارة بالمنصورة، مصر.

29- هيباوي، حسان (2023)، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة حالة بمديرية الضرائب عين صالح خلال الفترة 2023، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

المراجع الإنكليزية

1- Škoda, M., Lengyelfalusy, T., & Gabrhelová, G. (2017). Creative accounting practicies in Slovakia after passing financial crisis, Copernican Journal of Finance & Accounting, Vol.6 Issue (2), P74.
2- Mckee ,T, (2005), Earnings Management ,an executive perspective, Mason ,O.H, Thomson.
3- Bhasin, M. (2015) Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, ISSN (2226-8235) Vol-4, Issue 10, P36
4- Bhasin, M. (2015) Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, ISSN (2226-8235) Vol-4, Issue 10, P36
5- Scott, B. Jacobson and M. K. pitman . (2005) Auditors and Earnings Management Available From: www.nysscpa.org/ cpajornal/2005/0802/ features / of 085002.htm
6- Ronen, J., And Yaari, V., (2008). Earnings Management :Emerging Insights In Theory, Practice, And Research, New Yourk , N.Y, Springer
7- Clikman paul M.(2003), where Auditiors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research.
8- Elkalla, Tarek (2017) An Empirical Investigation of Earnings Management in the MENA Region, Published Doctor thesis, University of the West of England.
9- Alghamdi, Salim (2012) Investigation into Earnings Management Practices and the Role of Corporate Governance and External Audit in Emerging Markets: Empirical Evidence from Saudi Listed Companies, PHD Thesis Durham University, Business School, P29

10- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implication for standard setting, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383. P368.

11- Mckee, T., (2005). Earnings Management, An Excutive Perspective.

12- Sanusi, B. Izedonmi, F. 2014 (Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices) Journal of Mathematical Finance,VOL 4, PP 75-83, P75

13- Acharya, V.V. & Lambrecht, B.M.)2011(. A Theory of Income smoothing When Insiders Know More Than Outsiders, Working Paper, National Bureaue of Economic Research

14- .Tucker. J., and Zarowin. P., 2006, Does Income Smoothing Improve Earning informativeness?, The Accounting Review, Vol 81, NO. 1, PP. 251-270

الملحق رقم (1) استمارة استبيان

الأخوة الأعزاء تحية طيبة وبعد..

يقوم الطالب بإعداد بحث يستهدف تحديد **أثر ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية** وفي سبيل ذلك تم إعداد هذا الاستبيان لاستقصاء آرائكم، وذلك لإغناء البحث حيث أن إجاباتكم على الأسئلة ستساعد الطالب في الوصول إلى نتائج قيمة تساهم في إغناء الدراسة علماً أن إجاباتكم ستُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم مني فائق الاحترام والتقدير.....

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

1- المؤهل العلمي:

إجازة جامعية	معهد متوسط	ماجستير	دكتوراه

2- سنوات الخبرة في العمل:

أقل من 3 سنوات	من 3 إلى أقل 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	10 سنوات فأكثر

3- الموقع الوظيفي

مدير	رئيس قسم	مدقق داخلي	محاسب

ثانياً: بيانات الدراسة:

الرجاء وضع علامة (صح) في المربع المناسب للإجابة:

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
ممارسات إدارة الأرباح						
تعديل الأرباح						
1	تقوم الشركة بتأجيل الاعتراف بالإيرادات لتحقيق أهداف أرباح محددة					
2	يتم تعديل توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات للتأثير على الأرباح المعلنة في فترات معينة من السنة					
3	تستخدم الشركة تقديرات محاسبية متحفظة أو متفائلة للتأثير على الأرباح					
4	يتم الضغط على الإدارات الفرعية لتحقيق أهداف أرباح غير واقعية					
5	يتم استخدام مخصصات الأصول غير المتداولة بشكل استراتيجي للتأثير على الأرباح					
6	يتم تعديل قيمة المخزون بشكل متكرر للتأثير على تكلفة البضاعة المباعة					
7	يتم استخدام تقديرات عمر الأصول بشكل تحفظي أو متفائل للتأثير على استهلاك الأصول والأرباح					
8	يتم تأجيل الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل لتحقيق أهداف أرباح قصيرة الأجل					
9	يتم استخدام أدوات المشتقات المالية لتقليل المخاطر المعلنة وزيادة الأرباح					

10	يتم تعديل مخصصات الديون المشكوك فيها بشكل متكرر للتأثير على صافي الربح					
11	يتم استخدام أساليب تقييم المخزون التي تزيد من قيمته السوقية في فترات الازدهار وتقللها في فترات الكساد					
12	تقوم الشركة بتعديل تقديرات الاحتياطيات (مثل مخصصات الديون المشكوك فيها، ومخزون البضائع، ومخصصات الضمانات) بشكل متكرر					
13	يتم الاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها أو قبل تنفيذ الالتزامات المتعلقة بها					
14	يتم تعديل شروط العقود مع العملاء أو الموردين بشكل متكرر لتأثير على الأرباح المعترف بها في الفترات المالية المختلفة					
15	يتم تقييم الأصول غير الملموسة (مثل حقوق الملكية الفكرية) بطريقة تؤثر بشكل كبير على قيمة الأرباح					
اختيار السياسات المحاسبية						
1	تقوم الشركة باختيار السياسات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة					
2	تقوم الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية بشكل مرن لتحقيق أهداف معينة					
3	يتم اختيار السياسات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة على حساب دقة القوائم المالية					
4	يتم تغيير السياسات المحاسبية بشكل متكرر دون مبررات اقتصادية واضحة					
5	يتم استشارة المستشارين الضريبيين لتحديد السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى أقل التزامات ضريبية					
6	يتم مقارنة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة مع سياسات الشركات المنافسة					

7	يتم النظر في الآثار الضريبية عند اختيار السياسات المحاسبية					
8	تؤثر تقديرات الإدارة الذاتية للأصول والخصوم على اختيار السياسات المحاسبية					
9	تخضع التقديرات لتأثيرات خارجية مثل ضغوط الإدارة لتحقيق أهداف مالية معينة					
10	هناك مرونة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الشركة					
11	هناك ضغط من المستثمرين أو الدائنين أو الجهات التنظيمية لاختيار سياسات محاسبية معينة					
12	يتم النظر في الأهداف الاستراتيجية للشركة عند اختيار السياسات المحاسبية.					
التهرب الضريبي						
1	تقوم الشركة بعمليات تخطيط ضريبي لتقليل الالتزامات الضريبية					
2	تقوم الشركة بتحويل الارباح من سنة لأخرى لتقليل الالتزامات الضريبية					
3	يتم التخطيط لعمليات الاستحواذ والاندماج بشكل أساسي لتقليل الالتزامات الضريبية					
4	يتم استغلال الثغرات القانونية في القوانين الضريبية لتحقيق وفورات ضريبية					
5	يتم استخدام تقييم الأصول غير الملموسة بطريقة تقلل من القيمة الخاضعة للضريبة					
6	يتم استخدام المعاملات الهيكلية المعقدة لتجنب الضريبة					
7	تستخدم الشركة أسعار التحويل بين الشركات التابعة بطريقة تقلل من الأرباح الخاضعة للضريبة في الدول ذات الضرائب المرتفعة					
8	يتم إنشاء شركات وهمية في الخارج لتحويل الأرباح وتجنب الضرائب					

9	يتم استخدام التكاليف غير الضرورية لزيادة النفقات وتقليل الأرباح الخاضعة للضريبة					
10	يتم استغلال الفروق الزمنية في الإعدادات الضريبية بين الدول المختلفة لتحقيق وفورات ضريبية					
11	يتم استخدام المعاملات المالية المعقدة لتقسيم الأرباح بين المساهمين بطريقة تتجنب الضريبة					

ولكم جزيل الشكر....