



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة بعنوان:

أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي

(دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)

إعداد الطالب:

علي محمود رمضان

إشراف الدكتور:

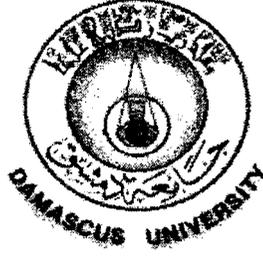
إبراهيم العدي

2014 م

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد



التصنيف:

الموضوع:

إقرار

أنا الطالب: علي رمضان .. ماجستير / دكتوراه .. في المحاسبة

أصرح بأن هذا البحث هو من انجازي ولم يسبق أن نشر من قبلي أو من قبل باحثين آخرين

دمشق في ١١/٦/٢٠١٤

اسم الطالب: علي رمضان

التوقيع: 

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم

د. صافي فلوح

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضواً



د. محمد خالد المهاني

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

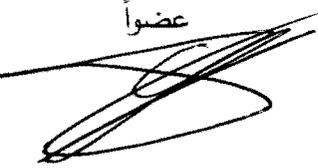
عضواً



د. فريد الجاعوني

الأستاذ في قسم الإحصاء- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضواً



د. إبراهيم العدي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

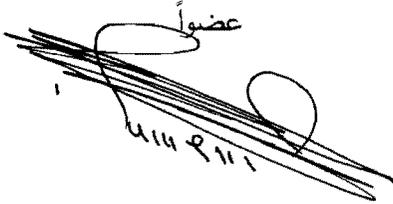
عضواً مشرفاً



د. علي يوسف

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

عضواً



شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وإنجاز هذا البحث.

وبعد:

يتقدّم الباحث بخالص شكره وعظيم امتنانه وتقديره لأستاذه الفاضل الدكتور: إبراهيم العدي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على تكريمه بالإشراف على هذا البحث وعلى الجهد والوقت الذي بذله في سبيل إتمام البحث وإنجازه بصورته النهائية جزاه الله عن الباحث كلّ خير.

كما يتقدّم الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور: صافي فلوح، على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما ويتقدّم الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور: محمد خالد المهاني، على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما ويتقدّم الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور: فريد الجاعوني، على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما ويتقدّم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور: علي يوسف، على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتوجّه الباحث بخالص الشكر والعرفان بالجميل إلى كلّ أساتذته في جميع مراحل دراسته الذين كان لهم الفضل في وصوله إلى هذه المرحلة، ويتقدّم بالشكر إلى جميع أساتذته في الكلية، والشكر والتقدير لعميد كلية الاقتصاد ورئيس قسم المحاسبة على تعاونهم مع الباحث.

والله وليّ الأمر والتوفيق

الإهداء

من علّمني حرفاً كنت له عبداً ...

لهم منّي التقدير والعرفان

إلى من هو كشجرة سنديان تعلّمني الصبر، كشمعةٍ تذوب بصمت فتعلّمني التقاني، من رؤيته صلاة عواطف، ولصورته حجّ أشواق، أهديه عملي هذا طالباً رضاه زاداً على مرّ زمني ...

والدي

إلى أيقونة المحبّة، إلى معبد الحنان الذي أشعل شموعي على أبوابه، متضرّعاً إلى الله أن يمدها الصحة والعافية، وأطأطئ رأسي احتراماً لها ليضيء رضاها بقية أيام حياتي ...

والدتي

إلى من اخترتها رفيقة دربي، وشريكة عمري، من كنت وإياها نصفين طفقاً في الحياة يبحثان بعضهما حتى النقيا واتّحدا بمادّة الحب ...

زوجتي

إلى من زيّنا حياتي، وأخرجوا من مكنوناتي ما لم أعهده من مشاعر ...

ولديّ: محمود ومايا

إلى الوردات الناشرات عبيرهنّ الزهيف في حياتي سائلاً المولى في علاه أن يحفظهنّ ...

أخواتي (علا، عبير، رهن)

إلى من لا تزال تزور خاطري، فتستحضر بحلا الذكريات ألم الفراق ...

روح أختي (حلا)

إلى من عوّضني الله بهم عن أخوة من والديّ، ومن رأيت فيهم ومنهم معنى الأخوة ...

إليهم خالص محبّتي

إلى كلّ من لازمني النصيحة، وزوّدي الحماس، وأخذ بيدي إلى الخير والنجاح ...

لهم منّي المحبة والعرفان

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
أ	صفحة العنوان
ب	صفحة الإقرار
ج	الآية القرآنية
د	لجنة المناقشة والحكم
هـ	شكر وتقدير
و	الإهداء
ز	فهرس المحتويات
ك	فهرس الجداول
ن	فهرس الأشكال
(24-1)	الإطار العام للبحث
2	ملخص البحث
3	أولاً: التمهيد
6	ثانياً: مشكلة البحث
8	ثالثاً: الدراسات السابقة
18	رابعاً: أهمية البحث
19	خامساً: أهداف البحث
20	سادساً: فروض البحث
21	سابعاً: منهج البحث
23	ثامناً: تقسيمات البحث
(96-25)	1: الفصل الأول: إدارة الأرباح
27	1-1: المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية
28	1-1-1: مقدمة
31	2-1-1: لمحة عن تطور نظرية المحاسبة
34	3-1-1: خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة
35	1-3-1-1: الخصائص الأساسية
37	2-3-1-1: الخصائص الثانوية
38	4-1-1: جودة الأرباح
38	1-4-1-1: مفهوم جودة الأرباح وتعريفها
40	2-4-1-1: محددات جودة الأرباح
45	2-1: المبحث الثاني: إدارة الأرباح: المفهوم والدوافع
46	1-2-1: تعريف ومفهوم إدارة الأرباح
47	1-1-2-1: تعريف إدارة الأرباح
48	2-1-2-1: النظريات المرتبطة بعملية نشوء إدارة الأرباح
48	1- نظرية الوكالة
50	2- نظرية كفاءة السوق
50	2-2-1: دوافع وحوافز إدارة الأرباح

52	..... حوافز ترتبط بسوق المال 1-2-2-1
53	..... عروض الأسهم 1
53	..... تنبؤات المحللين 2
54	..... خيارات الأسهم 3
54	..... مشاركة الإدارة في الملكية 4
55	..... حوافز ترتبط بالترتيبات التعاقدية 2-2-2-1
55	..... عقود الدين 1
56	..... عقود مكافآت الإدارة 2
57	..... حوافز ترتبط بالترتيبات التنظيمية 3-2-2-1
57	..... حجم المنشأة 1
58	..... التنظيم على مستوى الصناعة 2
58	..... الضرائب على الدخل 3
59	..... حوافز عدم تماثل المعلومات 4-2-2-1
61	..... 3-1: المبحث الثالث: طرق وآليات إدارة الأرباح
62	..... طرق وأساليب إدارة الأرباح 1-3-1
67	..... آليات إدارة الأرباح 2-3-1
67	..... تمهيد الدخل 1
69	..... المحاسبة الإبداعية 2
73	..... محاسبة الاغتسال الكبير (إعادة ترتيب الدفاتر) Big Bath Accounting
75	..... 4-1: المبحث الرابع: النماذج الرياضية المستخدمة في قياس إدارة الأرباح
76	..... مقدمة 1-4-1
77	..... أهم النماذج الرياضية المستخدمة لقياس إدارة الأرباح 2-4-1
88	..... نماذج تحديد تمهيد الدخل 3-4-1
90	..... 5-1: المبحث الخامس: حوكمة الشركات كأسلوب مقترح للحد من إدارة الأرباح
91	..... مفهوم حوكمة الشركات 1-5-1
92	..... مبادئ حوكمة الشركات 2-5-1
93	..... علاقة حوكمة الشركات مع إدارة الأرباح 3-5-1

(148-97)

2: الفصل الثاني: قياس الربح الضريبي

99	..... 1-2: المبحث الأول: مفهوم وخصائص ومحددات الضريبة
100	..... تعريف وخصائص الضريبة 1-1-2
104	..... الأسس التي تستند إليها الدولة في فرض الضريبة 2-1-2
105	..... شروط الضريبة الجيدة 3-1-2
107	..... التنظيم الفني للضريبة 4-1-2
107	..... أولاً: أساس فرض الضريبة ومعدل أو سعر الضريبة
115	..... ثانياً: تحقق وجباية الضريبة
118	..... 2-2: المبحث الثاني: آلية قياس الربح الضريبي
119	..... مفهوم الدخل 1-2-2
120	..... 1-نظرية المصدر والاستثمار
120	..... 2- نظرية الإثراء والميزانية

121	..... 3-قاعدة التحقق
121	..... 2-2-2: مراحل الوصول للربح الضريبي محاسبياً
121	..... 1-2-2-2: مراحل القياس في المحاسبة
123	..... 2-2-2-2: أهم المبادئ المحاسبية المرتبطة بالربح
125	..... 3-2-2-2: عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبي
128	..... 4-2-2-2: آلية تحديد الربح الضريبي انطلاقاً من الربح المحاسبي
130	..... 3-2: المبحث الثالث: الربح الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية
131	..... 1-3-2: مقدمة
131	..... 2-3-2: أهمية المعيار المحاسبي الدولي 12
131	..... 3-3-2: الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي 12
137	..... 4-3-2: الاعتراف بالضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية
139	..... 5-3-2: عرض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة
139	..... 6-3-2: المقاصة
141	..... 7-3-2: الإفصاح
144	..... 8-3-2: أهم مصادر الفروق المؤقتة

3: الفصل الثالث: الدراسة العملية (149-208)

151	..... 1-3: المبحث الأول: واقع بيئة الأعمال في سورية
152	..... 1-1-3: الواقع المهني لمجتمع البحث
152	..... 1-1-1-3: الواقع القانوني للشركات في سورية
155	..... 2-1-1-3: الواقع القانوني لسوق دمشق للأوراق المالية
158	..... 2-1-3: واقع النظام الضريبي في سورية
159	..... 1-2-1-3: المراحل التاريخية التي مر بها النظام الضريبي السوري
164	..... 2-2-1-3: الواجبات المحاسبية المفروضة على المكلف بموجب التشريع
169	..... 2-3: المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية واختبار الفروض
170	..... 1-2-3: مجتمع وعينة الدراسة
171	..... 2-2-3: تحديد متغيرات الدراسة
177	..... 3-2-3: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة
179	..... 4-2-3: اختبار الفروض
179	..... 1-4-2-3: اختبار الفرض الأول
184	..... 2-4-2-3: اختبار الفرض الثاني
188	..... 3-4-2-3: اختبار الفرض الثالث
191	..... 4-4-2-3: اختبار الفرض الرابع
195	..... 5-4-2-3: اختبار الفرض الخامس
202	..... 6-4-2-3: اختبار الفرض السادس
205	..... 7-4-2-3: اختبار الفرض السابع

4: الفصل الرابع: النتائج والتوصيات (209-221)

211	..... 1-4: ملخص البحث
216	..... 2-4: نتائج البحث
220	..... 3-4: التوصيات

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
66	أمثلة عن أساليب محتملة لإدارة الأرباح، والإجراءات الممكنة لاكتشافها.	(1-1)
171-170	مجتمع الدراسة موزع على أساس القطاعات والإدراج والتكليف الضريبي.	(1-3)
177	الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة لمجتمع جميع الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية.	(2-3)
178	الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة لمجتمع الشركات المدرجة في السوق والمكلفة بالضريبة.	(3-3)
179	قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة.	(4-3)
180	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة.	(5-3)
180	قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المدرجة.	(6-3)
180	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المدرجة.	(7-3)
182	التسويات الاستثنائية المقارنة للشركات المدرجة وغير المدرجة خلال سنوات السلسلة الزمنية المدروسة مثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية لتلك الشركات.	(8-3)
182	مقارنة الإحصاءات الوصفية للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة.	(9-3)
183	اختبار معنوية الفروق للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة.	(10-3)
184	قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً.	(11-3)
184	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً.	(12-3)
185	قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالربح الضريبي.	(13-3)
186	قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالربح الضريبي.	(14-3)
186	جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح والربح الضريبي ANOVA	(15-3)
188	قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي.	(16-3)

188	قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي.	(17-3)
188	جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ANOVA	(18-3)
191	قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المكلفة بالضريبة.	(19-3)
191	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المكلفة بالضريبة.	(20-3)
192	قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المكلفة بالضريبة.	(21-3)
192	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المكلفة بالضريبة.	(22-3)
193	التسويات الاستثنائية المقارنة للشركات المكلفة وغير المكلفة بالضريبة خلال سنوات السلسلة الزمنية المدروسة مثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية لتلك الشركات	(23-3)
194	مقارنة الإحصاءات الوصفية للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين الشركات المكلفة ضريبياً والشركات غير المكلفة أو المعفاة من الضريبة.	(24-3)
194	اختبار معنوية الفروق للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين الشركات المكلفة والشركات غير المكلفة بالضريبة	(25-3)
195	قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي.	(26-3)
195	قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي.	(27-3)
195	جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي ANOVA	(28-3)
198	قياس معاملات معادلة الانحدار التربيعي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي	(29-3)
198	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة الانحدار التربيعي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي	(30-3)
198	جدول تحليل تباين خط الانحدار التربيعي للعلاقة بين ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي	(31-3)
200	قياس معاملات معادلة الانحدار التكعيبي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي	(32-3)
200	قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة الانحدار التكعيبي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي	(33-3)
200	جدول تحليل تباين خط الانحدار التكعيبي للعلاقة بين ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي ANOVA	(34-3)

202	قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع الفرق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(35-3)
202	قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع الفرق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(36-3)
202	جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع الفرق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي ANOVA	(37-3)
205	قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي من فترة لأخرى	(38-3)
205	قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي من فترة لأخرى	(39-3)
206	جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي من فترة لأخرى ANOVA	(40-3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
186	خط الانحدار للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والريح الضريبي	(1-3)
186	منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والريح الضريبي	(2-3)
186	انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والريح الضريبي	(3-3)
189	خط الانحدار للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(4-3)
189	منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(5-3)
189	انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(6-3)
189	رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(7-3)
196	خط الانحدار للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الريح الضريبي	(8-3)
196	منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الريح الضريبي	(9-3)
196	انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الريح الضريبي	(10-3)
196	رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الريح الضريبي	(11-3)
199	خط الانحدار التريبي للعلاقة بين تمهيد الدخل ورقم الريح الضريبي	(12-3)
201	خط الانحدار التكميبي للعلاقة بين تمهيد الدخل ورقم الريح الضريبي	(13-3)
203	خط الانحدار للعلاقة بين تمهيد الدخل والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(14-3)
203	منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين تمهيد الدخل والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(15-3)
203	انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين تمهيد الدخل والفروق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(16-3)

203	رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين تمهيد الدخل والفرق بين الريح الضريبي والريح المحاسبي	(17-3)
206	خط الانحدار للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي	(18-3)
206	منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي	(19-3)
206	انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي	(20-3)
206	رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الريح الضريبي	(21-3)

الفصل التمهيدي :

الإطار العام

للبحث

ملخص البحث

هدف البحث الحالي إلى دراسة جانبٍ من التداخل بين المحاسبة الماليّة والمحاسبة الضريبية الذي من الممكن أن يؤثر على النتائج الضريبية النهائية، وذلك انطلاقاً من تأثير سلامة الإجراءات المحاسبية المتبعة للوصول إلى رقم الربح المحاسبيّ على عملية الوصول إلى نتائج ضريبية سليمة.

لذلك عمل البحث على دراسة مدى تأثير ممارسة إدارة الأرباح وتمهيد الدخل -كألية ذات خصوصية من آليات إدارة الأرباح- على الربح الضريبيّ.

وتّم اختبار مدى تأثير إدارة الأرباح وتمهيد الدخل على قياس الربح الضريبيّ من خلال اختبار سبعة فروض تمّ وضعها في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، وتمّ اختبار فروض البحث من خلال التطبيق على البيانات التي تمّ الحصول عليها من القوائم المنشورة في السلسلة الزمنية من العام 2006 إلى العام 2011 للشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق الماليّة بما فيها الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة، حيث تمّ تحديد درجة ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدروسة من خلال استخدام نموذج Jones المعدّل.

وتوصّل البحث إلى وجود علاقة تربط درجة ممارسات إدارة الأرباح مع رقم الربح الضريبيّ في المجتمع الإحصائيّ المدروس، ولكن توصّل إلى عدم وجود غايات ضريبية بحتة تدفع المديرين نحو إدارة أرباحهم، حيث أنّه لا يوجد تأكيد إحصائيّ على استخدام الإدارة في الشركات لممارسات إدارة الأرباح لتغيير الفرق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ والذي يؤثر على الربح الضريبيّ دوناً عن الربح المحاسبيّ، كما أنّه لا يوجد تمايز في درجة ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المكلفة ضريبياً والشركات غير المكلفة ضريبياً، مع توصّل البحث لعدم وجود علاقة ذات دلالة تربط آلية تمهيد الدخل مع "الربح الضريبيّ" و"التغير في الربح الضريبيّ من فترة لأخرى" ووجود علاقة مع "الفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ" مما يُوجي بأن الإدارة في الشركات تستخدم هذه الفروق لتمهيد الدخل دون أن تقوم بذلك لغاياتٍ ضريبيةٍ بحتة.

الإطار العام للبحث

أولاً: التمهيد:

تقوم عملية قياس الربح الضريبي على تداخل قواعد القياس المحاسبي مع القواعد التي يفرضها القانون الضريبي المطبق، وإن هذه العلاقة المتداخلة بين المحاسبة والضريبة تفرض عملية تأثر النتائج الضريبية بأي تدخل أو تلاعب بقواعد القياس المحاسبي المستخدمة.

وقد فرضت الأزمات الاقتصادية التي عصفت بالعديد من الاقتصاديات والشركات العالمية ضرورة التركيز على القضايا المحاسبية التي كان لها دور كبير في تلك الأزمات، حيث أنه في ظل الدور الكبير للمحاسبة في تأمين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالنسبة للأطراف صاحبة المصلحة مع الشركة، مترافقاً مع احتمالية قيام الإدارة في الشركات بالتلاعب بنتائج الأعمال لدوافع متنوعة، الأمر الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في تلك النتائج ما يؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح مع هذه الشركات، وإن التراكم في مثل هذه الحالات يؤدي مع مرور الوقت إلى خلل على مستوى الاقتصاد الكلي؛ وقد شكّلت هذه الصبغة المحاسبية للعديد من الأزمات دافعاً رئيسياً لاتجاه كثير من الأبحاث نحو دراسة طبيعة المعلومات المحاسبية ومدى مصداقيتها وجودتها، ومحاولة البحث في أساليب تعزيز هذه المصداقية والجودة؛ وكان للأرباح أهمية خاصة في هذا المجال، نتيجة التأثير الملحوظ لمستوى جودة الأرباح المحاسبية على الأطراف صاحبة المصلحة مع الشركات، لذلك كان مصطلح إدارة الأرباح Earnings Management من المواضيع التي شكّلت مثار بحثٍ منذ ثمانينات القرن الماضي، وقد نال الموضوع نصيباً مهماً من البحث العلمي في مجال المحاسبة الذي تناول إدارة الأرباح وطرقها وأساليبها ودوافعها في إطار التنظير الإيجابي في المحاسبة؛ وتأتي عملية نشوء مشكلة إدارة الأرباح نتيجة للممارسات النفعية للإدارة من خلال الاختيار المحاسبي الاستثنائي¹ للطرق المحاسبية Accounting Choice، أو الاختيار الاستثنائي للتسويات المحاسبية Discretionary Accruals وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، وتتعرّز هذه المشكلة في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP والتي تعطي الإدارة حرية الاختيار بين

¹ تم استخدام كلمة "استثنائي" في البحث لترجمة الكلمة الانكليزية (Discretionary) للاقترب قدر الإمكان من المعنى الذي تعطيه هذه الكلمة بأنها عملية تنطوي على الاختيار من مجموعة من البدائل الجيدة للبدائل الأكثر تناسباً مع تحقيق الهدف المراد الوصول إليه من قبل الإدارة.

السياسات المحاسبية والمعالجات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق Accrual Basis عند معالجتها لنفس العمليّات والصفقات¹، وكانت الـ GAAP تهدف وتفترض أنّ هذه الحرية المعطاة للإدارة تساهم بإيصال معلومات أكثر ملاءمة، وذلك من خلال سماحها للإدارة باختيار السياسة المحاسبية الأكثر توافقاً مع الظروف التي ترتبط بالحدث المراد قياسه بشكل يُعظم منفعة المعلومات المحاسبية عن الأداء الاقتصاديّ الحقيقيّ للشركات، وهو ما ينعكس بدوره إيجاباً على أصحاب المصالح مع هذه الشركات، ولكن ما حصل في كثيرٍ من الحالات أنّ هذه الحرية أتاحت المجال لنفس هذه الإدارات للتلاعب بالأرباح الأمر الذي يقلّل من جودة الأرباح بدلاً من زيادتها؛ وإنّ عمليّة البحث في مجال إدارة الأرباح تركز -في أغلب الأحيان- على التسويات المحاسبية التي تقوم بها الشركات اعتماداً على أساس الاستحقاق، الذي يشكّل الأداة الأهمّ للشركة عند قيامها بإدارة الأرباح، حيث تتدخل الإدارة في التقرير الماليّ بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية؛ كما يبرز مصطلح تمهيد الدخل Income Smoothing كأحد طرق إدارة الأرباح المهمّة والذي يعبر عن عمليّة تدخل الإدارة في أرقام الربح المعلنة من أجل تخفيف التقلّبات في الأرباح بين السنوات المختلفة حول مستوى معيّن للأرباح، بما يسمح بتحقيق استقرارٍ في أرقام الربح المعلنة من فترةٍ لأخرى، ولكن عمليّة تمهيد الدخل المصطنع تخلق مشاكل في الشفافية والإفصاح، حيث تعتمد الإدارة في ممارستها لهذا النوع من التمهيد على المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية لإظهار النتائج المحاسبية التي ترغب الحصول عليها والتي لا يرافقها تغيير فعليّ في الأداء الاقتصاديّ للشركة أو في تدفقاتها النقدية.

ومن جهةٍ أخرى، فقد تزايدت أهمية الضريبة في دول العالم مع تطوّر المالية العامة من المالية العامة التقليدية المحايدة في مرحلة الدولة الحارسة إلى المالية العامة المتدخلّة في ظلّ الدولة المتدخلّة، الأمر الذي غير من طبيعة أهداف فرض الضريبة من هدفٍ وحيدٍ يتمثّل بكونها مورداً لتغطية نفقات الدولة، إلى أهداف متعدّدة اقتصاديّة واجتماعيّة وسياسيّة إضافةً إلى الهدف الماليّ الذي بقيت محافظةً عليه.

¹ Napolitano.G.1998."Earnings Management Revisited". Goldman sachs Investment Research,Nov.9, 1998. P1.

وتنطلق دراسة الجانب الضريبي في البحث الحالي من العلاقة التي تربط الربح الضريبي مع الربح المحاسبي، والتأثير الكبير لسلامة الإجراءات المحاسبية المتبعة للوصول إلى رقم الربح المحاسبي في عملية الحصول على ضريبة عادلة على الشركات، بالتالي التأثير المحتمل لممارسة إدارة الأرباح من قبل المديرين في الشركة على رقم الربح الضريبي، ومن التقسيم الذي قدمه المعيار رقم 12/ من المعايير المحاسبية الدولية للدخل الضريبي إلى دخل ضريبي جارٍ يتمثل بالدخل الخاضع للضريبة وهو الذي يتم فرض المعدلات الضريبية المقررة بالتشريع الضريبي عليه، وإلى دخلٍ ضريبيٍّ مؤقت ناتج عن الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي سواء كانت هذه الفروق المؤقتة خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع، وبما يتعلّق بتمهيد الدخل، فقد انطلق البحث من فكرة أنّ تدخّل الإدارة في رقم الربح المعلن بهدف تخفيف التذبذبات في الأرباح يمكن أن يكون له تأثير على رقم الربح الضريبيّ إذا كان للإدارة غايات ضريبية من هذا التدخّل.

ولذلك عمل البحث الحالي على دراسة العلاقة المفترضة لموضوع إدارة الأرباح مع عملية قياس الربح الضريبي في الشركات، وقد تمّت دراسة هذه العلاقة المفترضة من خلال تقسيم البحث إلى قسم يدرس موضوع إدارة الأرباح، ويعرض النماذج الموضوعية لقياسها في الأبحاث السابقة؛ وقسم آخر يبحث في المواضيع الضريبية التي تتعلّق بموضوع قياس الربح الضريبي، وصولاً لتحديد مدى تحقّق العلاقات المفترضة من خلال اختبار فروض البحث باستخدام الأساليب الإحصائية التي ستطبّق على البيانات المتاحة والمرتبطة بعينة من الشركات المسجّلة في سوق دمشق للأوراق المالية.

ثانياً: مشكلة البحث:

إنّ تأثر الربح الضريبيّ الكبير بسلامة القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤدي إلى حساسية موارد الخزينة العامة المتأثية من ضرائب الدخل على الأرباح عند حصول محاولات للتهرب الضريبيّ سواء كان هذا بشكلٍ تعسفيٍّ أو من خلال استخدام المهارات المحاسبية لإخفاء جزء من الأرباح؛ ويأتي بروز مصطلح إدارة الأرباح كمؤثرٍ رئيسيٍّ على جودة الأرباح مما يؤثر على سلامة الإفصاح لدى الشركات عند ممارسة إدارتها لعملية إدارة الأرباح، الأمر الذي يؤثر بدوره على مختلف الأطراف صاحبة المصلحة مع الشركات، ومن منطلق كون الدوائر الضريبية هي أحد الأطراف صاحبة المصلحة مع هذه الشركات، وفي ظلّ الضغط الشديد على أهمية تحسين الأداء الضريبيّ لتأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة من جهة، ومن جهة أخرى فإنّ الظروف الجديدة التي نشأت في سورية مع ظهور سوق دمشق للأوراق المالية، وما فرضه هذا من متطلبات إفصاح فرضت صعوبات على قدرة إدارة الشركات المدرجة في السوق على القيام بعملية إخفاء جزء من الدخل بطريقة تعسفية - كما كان سائداً لدى كثير من الشركات العاملة في سورية-، والذي يمكن أن يدفع القائمين على إدارة الشركات للاستعانة بخبرات محاسبية وإدارية للتأثير على الدخل الخاضع للضريبة من خلال ممارسة إدارة الأرباح في هذه الشركات؛ وفيما يتعلّق بتمهيد الدخل فإنّ عملية ممارسة تمهيد الدخل يمكن أن تتشكل آلية من آليات التجنب الضريبيّ في حالة الضرائب التصاعديّة، حيث أنّه عند ممارسة تمهيد الدخل - كأحد الطرق ذات الخصوصية لإدارة الأرباح- يتم الاعتراف بالأرباح بشكلٍ كاملٍ ولكن لا يتم هذا الاعتراف بها في نفس الفترات المحاسبية التي تحققت فيها هذه الأرباح، بل يتم العمل المحاسبيّ على توزيعها بين السنوات بشكلٍ يُخفّف التذبذبات في الأرباح بين الفترات المحاسبية، وبهذا يتمّ تجنّب التكاليف الضريبيّ على أساس شرائح ذات نسب اقتطاعٍ كبيرةٍ تتوافق مع أرباحٍ عاليةٍ، بحيث يتمّ العمل على إبقاء الأرباح في حدود مقبولة الاقتطاع، أمّا بالنسبة للبحث الحاليّ وفي حالة الشركات المساهمة السورية فإنّ تكليفها الضريبيّ يكون على أساس ضريبة نسبية - بنسبة واحدة-، وبالتالي فإنّ عملية الاستفادة من الميزة السابقة تنعدم، ولكن يمكن أن يتمّ الاستفادة من عملية تمهيد الدخل في هذه الشركات في عملية التخطيط الضريبيّ لجدولة الضرائب التي يتمّ

دفعها بين السنوات، وفي حال تحقّق هذا، فإنّه يؤثر على الدقّة في عمليّات التقدير لموارد الموازنة العامة الضريبية في وزارة المالية.

بعد هذا يُمكن أن يتمّ صياغة القضية البحثية التي يتعرّض لها البحث من خلال التساؤلات التالية:

1. هل هناك قدرة للشروط والمتطلّبات المتعلقة بالإفصاح المحاسبيّ والمفروضة على الشركات المُدرّجة في السوق على ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في السوق مقارنةً بالشركات غير المدرجة؟

2. هل هناك تأثير لعمليّة ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة في الشركات على الربح الخاضع للضريبة في هذه الشركات، الأمر الذي يؤثّر بالتالي على واردات الخزينة العامة الضريبية من هذه الشركات؟

3. هل هناك حاجة لإجراءات تدقيّة إضافية من قبل الإدارة الضريبية، تأتي هذه الحاجة في حال تحقّق لجوء الشركات لممارسة إدارة الأرباح لغايات ضريبية بحتة؟

4. هل لجوء الإدارة في الشركات لممارسة تمهيد الدخل له انعكاس على رقم الربح الضريبيّ، والذي يعتمد في تحديده على ما يفرضه المُشرّع الضريبيّ من قواعد إثبات؟

5. هل تلجأ الإدارة في الشركات لممارسة تمهيد الدخل مدفوعة لذلك بوجود دوافع ضريبية بحتة؟ ؛ ويتفرّع عن هذا التساؤل الرئيسيّ تساولين فرعيين هما:

○ هل هناك تأثير واضح للفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ في الشركات بدرجة ممارسة الإدارة لتمهيد الدخل؟

○ هل تؤثر درجة ممارسة تمهيد الدخل بشكلٍ واضحٍ على حدّة التقلّبات في رقم الربح الضريبيّ من فترةٍ لأخرى؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

تناول هذا الجزء أهمّ الأبحاث التي لها علاقة بموضوع البحث الحاليّ، وفي ظلّ ما توصل إليه الباحث في استعراضه لما كُتِب في مجال إدارة الأرباح فإنّه لم يقع على دراساتٍ تناولت تأثير ممارسة إدارة الأرباح على آليّة قياس الربح الضريبيّ في سورية، ووجد الباحث أنّ أغلب الأبحاث التي اطلّع عليها والتي تناولت العلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح والضرية تركّزت حول فكرة تناول الفروق المؤقتة بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ كآليّة تستخدمها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، وفيما يلي أهمّ الأبحاث التي تمّ الاطلاع عليها من قبل الباحث -في حدود ما توفّر له- وتضمّنت أفكاراً مشتركةً مع البحث الحاليّ:

الدراسات السابقة باللغة العربية:(1) - دراسة عيسى، سمير (2008):¹

هدف البحث إلى دراسة الغايات التي قد تدفع الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح، وانطلق البحث من النظرة السلوكية إلى إدارة الأرباح، من حيث نظرة البعض إليها باعتبارها نوع من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر جانب العمد في هذا السلوك، في حين ينظر لها البعض الآخر على أنّها سلوكٌ قانونيٌّ مشروعٌ حتى لو كان سلوكاً غير أخلاقيّ طالما يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية، وعمل هذا البحث على استعراض الأثر السلبّي لإدارة الأرباح في تقليل جودة الأرباح والتقارير المالية، ممّا يُضعف الثقة في القوائم المالية ويؤثر لاحقاً على التدفق الكفاء لرأس المال في الأسواق المالية، وهدف هذا البحث إلى دراسة أهميّة جودة المراجعة في توفير الثقة بالقوائم المالية خصوصاً بعد الانهيارات في كبرى الشركات العالمية والتي كانت تقوم على مراجعتها كبرى شركات المراجعة، كما هدف لإبراز دور المراجعة في الكشف عن عمليّات إدارة الأرباح في السوق المصريّة، وتمّ اختبار ذلك من خلال استبيان استهدف عينة من مديريّ المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في السوق المصريّة.

وتوصل البحث إلى أنّ سلوك الإدارة في مجال إدارة الأرباح يمكن أن يتمّ لغاية تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، كما توصل إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك

¹ عيسى، سمير كامل محمد. 2008. "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليّات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (45)، يوليو 2008.

إدارة الأرباح، وكان تفسير ذلك بأن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى اكتشاف ومعالجة الأخطاء الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح، مما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية المنشورة.

(2) - دراسة بافقير، سالم (2008)¹:

هدف البحث إلى إجراء دراسة مقارنة لأثر دور المراجع في إطار حوكمة الشركات على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية بين كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، وذلك انطلاقاً من كون دور المراجع الخارجي يمثل أحد أهم الآليات الخارجية للحكومة، وتتم الدراسة من خلال التركيز على أثر كل من: تطبيق آليات حوكمة الشركات الداخلية، واشتراك أكثر من مكتب مراجعة بدلاً من مكتب مراجعة واحد، ووجود تخصص صناعي للمراجع على الدور الذي يحققه هذا المراجع تجاه ممارسة إدارة الأرباح.

وتوصل البحث إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق متطلبات حوكمة الشركات على الحد من ممارسة إدارة الأرباح مستنداً على هذا من توصل البحث إلى وجود انخفاض في ممارسة إدارة الأرباح في مصر بعد تطبيق لائحة حوكمة الشركات، ووجود انخفاض في ممارسة إدارة الأرباح في الشركات التي تطبق الحوكمة بشكل جيد في السعودية مقارنة بالشركات الأخرى، وقد توصل البحث إلى وجود علاقات سلبية بين كل من استقلالية مجلس الإدارة ونشاط مجلس الإدارة واستقلالية ونشاط لجنة المراجعة من جهة والتسويات الاستثنائية من جهة أخرى، وإلى وجود ازدياد في دور المراجع الحوكمي في الشركات التي تطبق متطلبات الحوكمة بشكل جيد، ولم يجد اختلافاً ذا دلالة فيما يتعلق بتأثير المراجعة التي تتم من قبل أكثر من مكتب مراجعة على ممارسة إدارة الأرباح في مصر في مقابل تخفيض هذا العامل لممارسة إدارة الأرباح في الشركات السعودية المدروسة، كما وجد أن للتخصص الصناعي تأثيراً على تخفيض ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المصرية مع عدم ملاحظة هذا التأثير على الشركات السعودية المدروسة.

¹ بافقير، سالم. 2008. "مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية". أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.

(3) - دراسة قرعان (2005)¹:

هدف البحث إلى اختبار العوامل أو المحددات التي تؤثر على توجه الإدارة نحو سلوك تمهيد الدخل، وتمت الدراسة العملية على عينة من 53 شركة مدرجة في سوق عمان في الفترة بين 1996-2003، وذلك من خلال المقارنة بين الشركات الممهدة والشركات غير الممهدة للدخل.

وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة المصاريف التشغيلية إلى مجموع المصاريف هي أحد العوامل ذات الدلالة الإحصائية بين مجموعتي الشركات، وكذلك ربحية السهم الواحد، في حين لم تظهر أي أهمية لباقي عوامل الدراسة.

(4) - دراسة العبدلله وآخرون (2007)²:

هدف البحث إلى اختبار وجود علاقة تربط حجم الشركات مع تمهيد الدخل، واختبار 13 فرضية أخرى تتعلق بالنسب المالية في الشركات المدروسة. وتمت الدراسة العملية على عينة من 53 شركة مدرجة في بورصة عمان في الفترة بين 1996 و عام 2003.

وتوصل البحث إلى إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الممهدة للدخل والشركات غير الممهدة فيما يتعلق حصراً ببعض النسب المالية، وليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية في الفروض ذات العلاقة بمتغيرات الحجم.

الدراسات السابقة باللغة الانكليزية:**(5) - دراسة Chaney et.al.(2000)³:**

هدف البحث إلى تقديم دليل على أن المديرين يستخدمون التسويات الاستثنائية Discretionary Accruals لتمهيد الدخل فيما يتعلق بتقدير المديرين لأرباح ثابتة للشركات،

¹ قرعان، سناء. 2005. "العوامل المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية". رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، أربد، الأردن.

² العبدلله، رياض؛ وسويدان، ميشيل؛ والقرعان، سناء. 2007. "الوسائل والدوافع المؤثرة على سياسة تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)". المجلة العربية المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، 1-41.

³ Chaney.P.K, Jeter.D.C. and Lewis.C.M. 2000. "The Use of Accruals in Earnings Management: A Permanent Earnings Hypothesis". Working Paper. Owen Graduate School of Management.

وقد توصل إلى أنّ الإدارة تمارس تمهيد الدخل كسياسة طويلة الأمد تهدف من خلالها إلى تحقيق أهداف متنوعة، وأنّه من خلال النظرة طويلة الأمد تكون كل من مصلحة المديرين ومصلحة المساهمين تتعزّز من خلال التقرير عن أرباحٍ مستمرّة، وعمل البحث على تنظيم توقّعات بخصوص اتجاه التسويات الاستثنائية من خلال مقارنة الدخل قبل التسويات الاستثنائية مع الأرباح المعلنة للسنة التي تسبقها، بحيث أنّه إذا كان الدخل قبل التسويات الاستثنائية في الفترة المدروسة أقلّ من الأرباح المعلنة في الفترة التي تسبقها، فهذا يدلّ على أنّ التسويات الاستثنائية سوف تكون إيجابية، والعكس بالعكس، وقد تمّ تقديم دليل على أنّ قيم استجابة الأرباح -تمثّل مدى إظهار الأرباح المعلنة للمعلومات المتداولة في السوق في مجال تحديد وتشكيل الأسعار- تكون أعلى في الشركات التي تعمل على تمهيد الدخل بشكلٍ ثابتٍ ومستمر.

(6) - دراسة (Calegari, M.J. (2000):¹

هدف هذا البحث إلى دراسة تأثير التغيّر في شروط المحاسبة الضريبية الأمريكية لعقود التصنيع طويلة الأمد بين الفترة (1984-1985) والفترة (1989-1990) على سياسات المديونية والاستحقاق، وكانت النتائج في البحث تشير إلى أنّ الشركات تلجأ لتعديل نسب الدين debt ratio والقيام بتسويات استثنائية متوافقة نسبياً مع حالة أرقام ضريبية عالية دفترياً، وقد ركّز البحث على دراسة فترتي 1984-1985 وهي الفترة التي تسبق تغيّر قانون الضريبة مع فترة 1989-1990 وهي الفترة التي تلي تغيّر قانون الضريبة، وتمّ ملاحظة زيادة نسب المديونية في شركات العينة بحوالي 38% بشكل يرتبط سلبياً مع التغيّرات في التسويات الاستثنائية المتوافقة مع ضرائب دفترية منخفضة نسبياً.

وقد خلص البحث إلى أنّ الشركات تغيّر نسب المديونية والتسويات الاستثنائية المتوافقة مع ضرائب دفترية عالية نسبياً وذلك لتحقيق أهداف تخطيط الضريبة، وبالمقابل تستخدم التسويات الاستثنائية المتوافقة مع ضرائب دفترية منخفضة نسبياً من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، وقد وجد البحث من خلال العينة المدروسة أنّ الشركات الصناعية تتأثر بشكلٍ مباشرٍ بالتغيّر في

¹ Calegari, M.J. 2000. "The Effect of Tax Accounting Rules on Capital Structure and Discretionary Accruals". *Journal of Accounting and Economics* 30(2000) PP 1-31.

قواعد المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل، وأن الشركات التي تزيد رافعتها عن 6,2% وتستخدم نسب الإكمال يكون هذا التأثير لديها أكثر من الشركات الأخرى.

(7) - دراسة (Howard.J.and Jones.J.H.(2003)¹:

ناقش البحث اللجوء إلى حالات من التلاعب الكبير بالأرباح عند تعرض الأعمال لفشل في الاستراتيجيات التنافسية وضعف في المنتجات وخلل في التسعير، والتي تؤدي إلى تناقص مستمر في قيمة الشركة وقدرتها الائتمانية دون الوصول إلى حد الانهيار، مما يؤدي في النهاية إلى الوصول إلى حالات من الانهيار المفاجئ لشركات كبيرة مثل تلك الحالات التي حدثت مع شركتي Enron و Worldcom نتيجة اللجوء إلى التلاعب بالأرباح، وفي هذا المجال حاول البحث من خلال هذه النماذج عن الفشل التمييز بين الاحتيال وإدارة الأرباح من خلال فهم أوسع للقوائم المالية تتيح تقادي حالات فشل مستقبلية مثل التي حدثت مع Enron وتحسن من مناخ حوكمة الشركات، وتم ملاحظة لجوء الإدارة في معظم الشركات الرئيسية إلى زيادة أو تخفيض مستويات التسويات المحاسبية (مثل حسابات الذمم المدينة، المخزون، حسابات الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات المستحقة، والنفقات المسبقة الدفع) للوصول إلى مستوى الربح المرغوب، وقد انطلق البحث من تعريف التسويات Accruals بأنها الاختلافات بين التدفقات النقدية من العمليات والدخل الصافي، وبالتالي فإن الخاصية الرئيسية للتسويات هي أنها سوف تنعكس في وقت لاحق مسببة إدارة أرباح مخططة أو غير مخططة، ولكن عند النظر إلى التسويات على مستوى أوسع من الفترات الزمنية سوف تكون عديمة التأثير، لذلك فإنه لا يمكن للمديرين الاعتماد على التسويات لوحدها من أجل تحقيق دخول قوية، بل ينصح البحث باهتمام المديرين بتنظيم سلوك الاستحقاقات ضمن الشركات.

(8) - دراسة (Schrand et.al. (2003)²:

انطلق البحث من المعيار رقم 109 من المعايير المحاسبية الأمريكية للتقارير المالية (SFAS No.109) الصادرة عن FASB الذي يسمح للشركات باستخدام تقديرها لوضع تقييم

¹ Howard.J. and Jones.J.H. 2003. "Earnings Management with Accruals and Financial Engineering". Working Paper. Rice University, Houston, USA.

² Schrand, C. and Wong, M. 2003. "Earning Management Using the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS No.109". *Contemporary Accounting Research Vol.20-No.3-PP.570-611.*

جزافيّ عالٍ للأصول الضريبية المؤجلة (وهي التي تنتج عن الفروق القابلة للخصم والتي سوف يترتب عليها خصومات تخفّض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام)، ولذلك درس البحث هذه الفكرة من منطلق إمكانية قيام الشركات باستخدام هذه الاحتياطات الخفية المرتبطة بالأصول الضريبية المؤجلة Deferred tax Assets (DTAs) لممارسة إدارة الأرباح، وتركزت الدراسة في مجال عمل البنوك. وقد لوحظ أنّ هناك تغييرات اختيارية (استثنائية) تستهدف الأصول الضريبية المؤجلة ترتبط بانحرافات لأرباح البنوك عن توقعات المحللين وعن المعدل التاريخي للأرباح، وتوصّل البحث إلى أنّ نمط التغييرات الاستثنائية المرتبطة مع إدارة الأرباح التي تزيد الدخل تكون ملحوظة بشكل أكبر عندما تكون الأرباح قبل التسوية أقلّ من الرقم المستهدف، وبالمقابل يمكن لإدارة الأرباح في هذا المجال أن تتّجه لتخفيض الدخل عندما تكون الأرباح قبل الإعلان عنها أعلى من المستهدف.

(9) - دراسة (Zhou and Koong 2006):¹

هدف البحث إلى دراسة مدى وجود وانتشار سلوك إدارة الأرباح من خلال استخدام التسويات الاستثنائية، وذلك باستخدام نموذج Jones المعدل لتحديد التسويات الاستثنائية للشركات المدرجة في قاعدة بيانات COMPUSTAT، وقد تمّ تصنيف هذه الشركات في أربع مجموعات بالاعتماد على مستوى الدخل المحدد مسبقاً Pre-Discretionary Income وهي: Firms with small positive، Loss avoidance Firms، big-bath Firms، earnings، Sugar-bowling Firms.

وقد توصّل البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى الدخل المحدد مسبقاً والتسويات الاستثنائية بالنسبة للمجموعتين الأولى والثانية من الشركات، وعلاقة سلبية بينهما بالنسبة للمجموعتين الثالثة والرابعة.

¹ Zhou, H. and Koong, K. 2006. "Earning Management Through Discretionary Accruals: evidences from COMPUSTAT". International Journal of Services and Standards, Vo.2, No.2, 2006, PP.190-202.

(10) - دراسة (Hanlon et.al. (2006):¹

درس هذا البحث تأثير سلسلة زمنية من التغيرات في الالتزام الضريبي الدفترى -Book tax conformity على محتوى المعلومات المفيدة التي يتضمنها الدخل الدفترى، وقد ناقش فكرة التأثير التشجيعي للشركات للتقرير عن أرباحٍ دفتريّة منخفضةٍ وتخفيض المعلومات التي تحتويها الأرباح الدفتريّة والذي تسببه الزيادات في الالتزام الضريبي الدفترى الإلزامي، وتمت الدراسة على عينة من الشركات التي تزايد فيها الالتزام الضريبي - الدفترى بسبب التغير في قانون الضريبة، وقد توصلَ البحث لانخفاضٍ في المحتوى المعلوماتي للدخل الدفترى المتسق مع هذا البحث، وما له صلةً بالبحث الحالي هو أسلوب التغير في ناحية الالتزام من خلال دخول أساس الاستحقاق كلاعِبٍ في أسلوب التقرير عن الدّخل لأهداف الضريبة، حيث أنّ الالتزام الإلزامي شجّع على تخفيض الدّخل المقرّر من أجل توفير الضرائب.

(11) - دراسة (Chen et.al. (2007):²

درس هذا البحث تأثير تخطيط الضريبة وإدارة الأرباح على المعلومات التي يتم تقديمها من خلال الدّخل الدفترى والدّخل الضريبي، وقد ركّز البحث على دراسة التأثير المتزايد لتخطيط الضريبة وإدارة الأرباح وتأثير الالتزام الضريبي الدفترى الطوعي Voluntary book-tax conformity على المعلومات التي يتم تقديمها في بيانات الدخل الدفترية والضريبية. وتوصلَ البحث إلى أنّ الشركات التي تخطّط الضريبة بشكلٍ كبيرٍ لديها انخفاض في المعلومات التي تقدّمها في دخلها الضريبي أكثر منه في الشركات التي تخطّط الضريبة بشكلٍ أقل مع التحكم بإدارة الأرباح، وكذلك فإنّ الشركات التي لديها إدارة أرباحٍ عالية تكون المعلومات في دخلها الضريبي أقلّ من الشركات التي فيها إدارة أرباح منخفضة مع تحكّم بتخطيط الضريبة، وقد وجد أنّ هناك تأثيراً متقاطعاً ثابتاً بين الدّخل الدفترى وتخطيط الضريبة ممّا يعني كميّة معلوماتٍ مفيدةٍ أقلّ يتم تقديمها في الدخل الدفترى عند وجود تخطيطٍ حادّ للضريبة، وبالنسبة للتأثير

¹ Hanlon, M., Maydew, E., Shevline, T. 2006. "Book-Tax Conformity and the Information Content of Earnings in a U.S. setting". Working Paper. University of Michigan, University of North Carolina and University of Washington <http://ssrn.com/abstract=881561> .

² Chen, H., Dhaliwal, D. and Trombley, M. 2007 . "The Impact of Earning Management and Tax Planning on the Information Content of Earnings". Working paper. University of Arizona, <http://ssrn.com/abstract=1028808> .

المتبادل بين الدخل الضريبي وإدارة الأرباح فإنه يظهر في كامل العينة ويختفي عند تخفيض العينة من خلال استثناء الشركات الخاسرة منها، لذلك توصل البحث إلى أن كمية المعلومات المفيدة لا تتغير بشكل رئيسي وأساسي بطبيعة سلوك إدارة الأرباح.

(12) - دراسة (Ali et.al. (2008):¹

هدف البحث إلى دراسة الارتباط بين مستويات الملكية الإدارية Managerial ownership وأنشطة إدارة الأرباح ممثلة بمستوى التسويات المحاسبية الاستثنائية في الشركات الماليزية المدرجة، وأظهرت النتائج ارتباطاً سلبياً بين الملكية الإدارية ومستوى التسويات المحاسبية، كما توصل البحث إلى تناقص في أهمية تأثير الملكية الإدارية مع تزايد حجم الشركات مما يُلحح إلى أن تطلب واستخدام آليات أفضل لحوكمة الشركات في الشركات الكبيرة الحجم لمقابلة ارتفاع تضارب المصالح فيها والنتائج عن نظرية الوكالة يؤدي حاجة أقل للملكية الإدارية من أجل الرقابة.

(13) - دراسة (Zouari and Rabai (2009):²

درس البحث العلاقة بين ملكية المستثمرين المؤسسيين (من المؤسسات) Institutional investors' ownership وإدارة الأرباح، وتمت الدراسة على عينة من 121 شركة أمريكية خلال الفترة بين 2003-2005، وقام البحث بمقارنة بين نتائج الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة في قائمة S&P500، وأظهرت النتائج أن اشتراك الصناديق التقاعدية والبنوك في رؤوس أموال الشركات يحد من سلوك إدارة الأرباح، وإن ملكية صناديق استثمار تُحرّض على زيادة الأرباح، وإن ملكية المستثمرين المؤسسيين -بشكل عام- تقلل من التسويات المحاسبية التي قد تلجأ إليها الإدارة، في حين أن مستوى السيولة ومستوى المديونية لا تؤثر على محاولة قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح.

¹ Ali, S., Salleh, N. and Hassan, M. 2008. "Ownership Structure and Earnings Management in Malaysian Listed Companies: The Size Effect". *Asian Journal of Business and Accounting*, L(2), 2008, PP.89-116.

² Zouari.A and Rabai.I. 2009. "Institutional ownership Difference and Earnings Management: A Natural Networks Approach". *International Research Journal of Finance and Economics- Issue 34(2009)*.

(14) - دراسة (Aflatooni & Nikbakht (2010):¹

هدف البحث إلى اختبار فيما إذا كانت استجابة سوق المال لمقاييس الأداء المحاسبية ترتبط بتمهيد وإدارة الأرباح المعلنة للشركات، وافترض أنّ استجابة السوق في المدى البعيد هي استجابة سلبية للشركات التي تمهّد وتدير أرباحها لتجنّب الخسائر. ووجد البحث أنّ الشركات التي تعلن عن أرباح ممهّدة أو مُدارة (من أجل تجنّب الخسائر) لديها انخفاض ملحوظ في العوائد على المدى البعيد Long-Run Returns والعوائد غير العادية Abnormal Returns أكثر من الشركات التي ليس لديها إدارة أرباح أو تمهيد دخل، وتوصّل البحث إلى وجود علاقة سلبية ملحوظة بين العوائد على المدى البعيد والعوائد غير العادية مع سلوك تمهيد الدّخل ومع إدارة الأرباح التي تتمّ بهدف تجنّب الخسائر.

(15) - دراسة (Mitani (2010):²

عمل البحث على تحليل العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وإدارة الأرباح من خلال دراسة على عيّنة من 799 شركة صناعية يابانية في الفترة من 1999 حتى 2004، وتمّ ذلك من خلال التحقق من تأثير الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، وقد توصّل البحث إلى ثلاثة نتائج ترتبط بآليات الحوكمة الداخلية المدروسة وهي: أنّ الشركات ذات الملكية الإدارية الأعلى ترتبط مع زيادة في إدارة الأرباح، وهناك علاقة على شكل U بين تركّز الملكية ownership concentration وإدارة الأرباح، وأنّ عامل خيارات الأسهم لا يؤثّر على إدارة الأرباح. وبالنسبة لآليات الحوكمة الخارجية المدروسة فقد توصّل البحث إلى أنّ: الشركات التي لديها زيادة في ملكية المستثمرين المؤسسيين ترتبط سلباً مع إدارة الأرباح، وهناك علاقة على شكل U بين ملكية أسهم للمؤسسات المالية وإدارة الأرباح، وأنّ ملكية أسهم لشركات أخرى له تأثير إيجابي على إدارة الأرباح.

¹ Aflatooni, A and Nikbakht, Z. 2010. "Income Smoothing, Real Earnings Management and Long-Run Stock Returns". *Business Intelligence Journal*, 2010, Vol.3-No.1.

² Mitani, H. 2010. "Additional Evidence on Earnings Management and Corporate Governance". *FAS Research Review* Vol.6.

(16) - دراسة (Rydqvist et al. (2011):¹

هدف البحث إلى اختبار وجود ارتفاع في المنافع الضريبية من عملية تمهيد الدخل من خلال نظام التقاعد الخاص وذلك بالتلاعب بمنافع التقاعد، وقد تمت الدراسة العملية على عينة من الشركات الأمريكية في عام 2010.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المنافع الضريبية من تمهيد الدخل منخفضة جداً بما لا يسمح لها أن تفسر النمو في نظام التقاعد الخاص الأمريكي، واستخلصت أن المنافع الضريبية قليلة من قيام الشركات بعملية تمهيد الدخل من خلال الآلية التي تم التركيز عليها في الدراسة.

(17) - دراسة (Huang (2010):²

هدف البحث إلى اختبار فيما إذا كان هناك تأثير إستراتيجية تمهيد الدخل الضريبي على المنافع التي يمكن الحصول عليها من المعلومات عن الربح الضريبي في تقييم الشركات، وذلك لاختبار فيما إذا كان لوجود إستراتيجية تخطيط ضريبي محدد وتمهيد دخل ضريبي تأثير على شكل زيادة في القيمة المعلوماتية للربح الضريبي.

وقد تمت الدراسة العملية من خلال عينة كبيرة من الشركات في الأعوام من 1992 حتى عام 2002.

وقد توصل البحث إلى وجود أدلة متنوعة على أن تمهيد الدخل الضريبي يزيد من المضامين المعلوماتية المتعلقة بالربح الضريبي.

(18) - دراسة (Luqman et al. (2012):³

كان الهدف الرئيسي للبحث هو دراسة العلاقة التي تربط بين تمهيد الدخل والدخل الضريبي ومعدل الربحية (العائد على الأصول ROA، والعائد على الملكية ROE).

¹ Rudqvist, K. Schwartz, S. and Spizman, J. 2011. "The Tax Benefit of Income Smoothing". Working Paper, Electronic Copy at: <http://ssrn.com/abstract=1836577>.

² Huang, J. 2010. "Taxable Income as a Performance Measure: The Effect of Taxable Income Smoothing". Working Paper. University of Oregon- USA.

³ Luqman, R. and Shahzad, F. 2012. "An Association Between Income Smoothing, Income Tax and Profitability Ratios in Karachi Stock Exchange (An Empirical Investigation)". (Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business (IJCRB), Vol.3, No.9, PP. 986-990).

لقد تمّ البحث باستخدام المعلومات الماليّة للشركات المدرجة في سوق كراتشي من خلال المقارنة بين الشركات المُمهّدة للدخل والشركات غير المُمهّدة للدخل في الأعوام بين 2001 و2007 لعيّنة من 86 شركة.

وتوصّل البحث لوجود علاقةٍ تجمع بين تمهيد الدخل والدخل الضريبيّ، حيث أنّ الدخل الضريبيّ للشركات المُمهّدة أقلّ منها في الشركات غير المُمهّدة، وهناك علاقة ذات دلالة بين نسبة الربحية وتمهيد الدخل.

أمّا بالنسبة للبحث الحاليّ فإنّه يأتي ليتابع الأفكار التي تمّ تناولها في الأبحاث السابقة، مع محاولة أخذ عمليّة البحث في مجال الضريبة في سورية إلى إطارٍ جديدٍ نوعاً ما، وتتمثّل الإضافة الأهمّ للبحث الحاليّ على الأبحاث السابقة في دراسة مدى تحقّق العلاقة المفترضة بين إدارة الأرباح والضرائب، ودراسة فيما إذا كان لجوء الإدارة لممارسة تمهيد الدخل يتمّ بدوافع ضريبية بحتة أم لا، وتتمّ دراسة العلاقة على واقع الشركات المساهمة السوريّة من خلال استخدام البيانات المتعلقة بعيّنة من الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة، كما تكتسب عمليّة البحث في هذه العلاقة المفترضة خصوصيّة نابعة من حداثة سوق دمشق للأوراق الماليّة.

وانطلقت الدراسة التطبيقية في البحث الحاليّ من الأبحاث التي عملت على إيجاد نماذج لقياس إدارة الأرباح وأهمّها نموذج Jones (1991) وتعديله من قبل Dechow et al (1995) والمسمّى بـ "نموذج Jones المعدّل" ونماذج تحديد درجة ممارسة تمهيد الدخل، ويتمّ استخدام هذه النماذج في قياس درجة ممارسة إدارة الأرباح في المجتمع الإحصائيّ المدروس ومن ثمّ اختبار العلاقة المفترضة بين المتغيّرات حسب فروض البحث.

رابعاً: أهميّة البحث:

تتبع أهميّة البحث من ناحيتين أكاديميّة وعمليّة، حيث أنّه من الناحية الأكاديميّة فإنّ البحث الحاليّ ينحى بعمليّة البحث العلميّ التي تتناول موضوع الضريبة في مجتمع البحث الحاليّ نحو دراسة تداخل هذا الموضوع -موضوع الضريبة- مع نظرية المحاسبة مع التركيز على الإطار المُحدّد بموجب التنظير الإيجابيّ للمحاسبة، وذلك من خلال دراسة أثر السياسات المرتبطة بالتنظير المحاسبيّ الإيجابيّ على النتائج الضريبية للشركات، ويتمّ التركيز في هذا

البحث على موضوع إدارة الأرباح كأحد أهم وأوسع الموضوعات التي تطرقت إليها الأبحاث الحديثة في مجال التنظير المحاسبي وما يرتبط به من دوافع ومزايا وإشكاليات، مع تناوله موضوع تمهيد الدخل كأحد الطرق ذات الخصوصية لإدارة الأرباح وعلاقتها بالربح الضريبي ومراحل الوصول إليه.

أما الأهمية من الناحية العملية فإنها تنطلق من ضرورة التأكد من التأثير الإيجابي المحكم لمتطلبات الإفصاح المفروضة على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية على مدى تعبير الضريبة التي تدفعها هذه الشركات عما يجب أن تدفعه فعلاً كنتيجة لأعمالها، وذلك من خلال التأكد من عدم لجوء إدارات هذه الشركات لاستخدام خبرات محاسبية وإدارية لإخفاء جزء من مطارحها الضريبية بقصد تخفيض تكلفتها الضريبية، والذي يؤثر سلباً على موارد الخزينة، وهنا فإنه في حال ثبوت جودة الإفصاح فهذا يؤكد على جودة القواعد الضابطة لعملية الإفصاح المفروضة في السوق من هذه الناحية، وقد يشكّل هذا دافعاً للبحث عن آليات جديدة لتشجيع المنشآت القائمة في البلد على التحول إلى شركات مساهمة مدرجة خصوصاً بعد فشل الآليات الحالية في تشجيعهم على هذا التحول؛ أما في حال كان هناك لجوء لاستخدام إدارة الأرباح للتلاعب بالدخل فهذا يتطلب المعالجة المحكمة للقواعد والمعايير الضابطة للإفصاح في السوق وزيادة التدقيق على تطبيق سليم وشفاف وكامل لآليات حوكمة الشركات التي تساهم في ضبط عمل الإدارة التنفيذية؛ وفي حال كان استخدام ممارسات إدارة الأرباح لغايات ضريبية واضحة، وكذلك ممارسة تمهيد الدخل كآلية لتخطيط الضريبة بغايات ضريبية، فيكون البحث بمثابة منبه للأجهزة الضريبية لزيادة التدقيق في البيانات الضريبية وزيادة المساءلات للمحاسبين القانونيين الذين مرّوا هكذا ببيانات ضريبية.

خامساً: أهداف البحث:

هدف البحث إلى دراسة مدى لجوء إدارات الشركات لممارسة إدارة الأرباح بشكل يؤثر على النتائج المحاسبية لهذه الشركات، ودرجة تأثير الضوابط المحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات المشرفة على سوق دمشق والتي تخص الشركات المدرجة في السوق على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، ودراسة الغايات التي تدفع نحو ممارسة إدارة الأرباح، وذلك فيما إذا كانت الغاية سوقية

تهدف للتأثير على وضع الشركة المالي في السوق من خلال تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الربح المحاسبي المعلن، بشكل يجعل الأثر على الضريبة هو تأثير ثانوي، أو أنّ الهدف هو لغايات ضريبية بحيث يهدف لتخفيض التكاليف الضريبية للشركات أو تنظيمه وتخفيض ما تدفعه الشركة من ضرائب، ويتم هذا من خلال دراسة تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الربح الضريبي، ودراسة مدى لجوء الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لاستخدام آلية تمهيد الدخل لغايات ضريبية، وفي هذا المجال تتحدد أهداف البحث الرئيسية بالنقاط التالية:

1. دراسة مفهوم إدارة الأرباح وتمهيد الدخل وطرقها، وآليات قياسها، حسب ما تم تقديمه في أبحاثٍ معاصرة.

2. دراسة مفهوم الربح الضريبي، وآلية تحديده، والمشاكل المرتبطة باختلاف المعايير المعتمدة في تحديد الربح الضريبي عن تلك المعتمدة في تحديد الربح المحاسبي.

3. دراسة مدى فعالية المتطلبات المتعلقة بجوانب الإفصاح المحاسبي المفروضة على الشركات التي يتم إدراجها في سوق دمشق للأوراق المالية على كبح قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.

4. دراسة التأثير المحتمل لقيام الإدارة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بممارسة إدارة الأرباح على النتائج الضريبية لهذه الشركة من خلال الأهداف الفرعية التالية:

أ- دراسة احتمالية تأثير قيام إدارة الشركات بممارسة إدارة الأرباح على الربح الخاضع للضريبة في هذه الشركات.

ب- دراسة احتمالية لجوء الإدارة لممارسة إدارة الأرباح لغايات ضريبية بحتة.

5. دراسة التأثير المحتمل لقيام الإدارة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بممارسة تمهيد الدخل على النتائج الضريبية لهذه الشركة من خلال الأهداف الفرعية التالية:

أ- دراسة العلاقة المحتملة بين ممارسة تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي.

ب- دراسة احتمالية لجوء الإدارة لممارسة تمهيد الدخل لغايات ضريبية بحتة.

سادساً: فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وأهدافه، فإنّ البحث الحالي يعمل على اختبار الفروض التالية:

- الفرض الأول (H1): إن مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة هو أقل من مستوى الممارسات في الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- الفرض الثاني (H2): هناك علاقة بين مستوى ممارسات إدارة الأرباح والربح الضريبي بالنسبة للشركات المدروسة (الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً).
- الفرض الثالث (H3): هناك علاقة بين مستوى ممارسات إدارة الأرباح والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بالنسبة للشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً.
- الفرض الرابع (H4): إن مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المكلفة ضريبياً هو أعلى من مستوى الممارسات في الشركات غير المكلفة بالضريبة.
- الفرض الخامس (H5): هناك علاقة بين ممارسة تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي في الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً.
- الفرض السادس (H6): هناك علاقة بين ممارسة تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي للشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً.
- الفرض السابع (H7): هناك علاقة عكسية تربط بين ممارسة تمهيد الدخل والتغير في رقم الربح الضريبي من فترة لأخرى في الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً.

سابعاً: منهج البحث:

باعتبار أن منهج البحث يعبر عن الخطوات التي يتبناها البحث لتحقيق أهدافه، وبناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهدافه واختباراً لفروضه، فقد اعتمد البحث منهجية وصفية وتطبيقية. ولتحقيق ذلك فقد تم إتباع الخطوات المنهجية التالية:

- 1- ما يتعلق بإجراء الدراسة النظرية للبحث، اعتمد البحث على الخطوات المنهجية الآتية:
 - أ- تحديد مشكلة البحث: من خلال الإطلاع على ما قدّمته الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، وواقع بيئة الأعمال في مجتمع البحث، بما يمكن من تحديد عناصر مشكلة البحث وأهدافه وفروضه.

ب- تحديد الإطار النظري للبحث اتساقاً مع مشكلة البحث وأهدافه وفروضه، حيث تُدرس في هذا الإطار مفهوم إدارة الأرباح وتمهيد الدخل وقياس الربح الضريبي دراسةً نظريّةً بعد الإطلاع على ما كُتب في هذا المجال في الأدبيات العالميّة، ودراسة أهمّ النماذج الرياضيّة الموضوعة لتحديد إدارة الأرباح وتمهيد الدخل، واستعراض الواقع العمليّ لبيئة الأعمال في سورية والمرتبطة بمتغيّرات البحث، من حيث تناول الشروط القانونيّة المرتبطة بنواحي الإفصاح المحاسبيّ في القوانين الناظمة للشركات في سورية والناظمة لعمل سوق دمشق للأوراق الماليّة، وواقع النظام الضريبيّ السوريّ.

2- ما يرتبط بالدراسة التطبيقية في البحث، تضمّن البحث القيام بما يلي:

أ- تحديد فروض البحث التي تعتبر حلولاً مقدّمة للمشكلة، والتي تحدّد العلاقة بين متغيّرات البحث، والمحدّدة بسبعة فروض.

ب- تحديد مجتمع الدراسة التطبيقية وعيّنتها، حيث تمّ تحديد مجتمع الدراسة بما يتناسب مع كلّ فرض من الفروض وبما يحقّق أهداف البحث، وفي هذا المجال فإنّ مجتمع الدراسة كان -بحسب الفروض-:

- إمّا جميع الشركات المدرجة وغير المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق الماليّة وهي تسع شركات خلال الفترة من العام 2006 حتى العام 2011؛
- أو الشركات المدرجة والخاضعة للضريبة وهي ثلاث شركات فقط خلال الفترة من العام 2006 حتى العام 2012.

(بعد أن تمّ استثناء الشركات ذات الطبيعة الماليّة من بنوك وشركات تأمين).

ج- اختبار الفروض من خلال القيام بالاختبارات والتحليلات اللازمة، وصولاً للنتائج وتحليلها بما يساهم في إمكانية تقديم التوصيات المناسبة التي تساهم في تحسين الواقع العمليّ في مجتمع البحث.

ثامناً: تقسيمات البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض فقد تمّ تقسيم البحث إلى أربعة فصولٍ، تناولت المواضيع التالية:

1. الفصل الأول: إدارة الأرباح:

درس هذا الفصل في المبحث الأول منه جودة الأرباح المحاسبية، مُستعرضاً خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة الأساسية والثانوية بشكلٍ تفصيليٍّ، مع تعريفٍ بمفهوم جودة الأرباح كمدخلٍ لتناول أحد أهمّ محددات هذه الجودة وهي إدارة الأرباح.

وتمّ في المبحث الثاني منه استعراض تعريف مصطلح إدارة الأرباح وأهمّ الدوافع والحوافز التي تقف وراء رغبة الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح.

وعرض في مبحثه الثالث الطرق والأساليب التي تستخدمها هذه الإدارة في ممارستها لإدارة الأرباح، ويتضمّن عرضاً لثلاثٍ من أهمّ الآليات التي تنتهجها الإدارة وتندرج ضمن إدارة الأرباح وهي: تمهيد الدّخل Income Smoothing، والمحاسبة الإبداعية Creative Accounting، ومحاسبة الاغتسال الكبير أو إعادة ترتيب الدفاتر Big Bath Accounting.

وكما استعرض من خلال مبحثه الرابع أهمّ النماذج الرياضية المستخدمة في تحديد إدارة الأرباح، مع استعراض نموذجين لتحديد تمهيد الدخل بشكلٍ منفصلٍ.

وتمّ في المبحث الخامس عرض لحوكمة الشركات كحلٍ مقترح في ضبط ممارسات إدارة الأرباح، من خلال استعراض تعريف حوكمة الشركات، وعرض مختصر لمبادئها، مع عرض لأهم النقاط الإيجابية التي تتيحها عملية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ذات الأثر في ضبط ممارسات إدارة الأرباح.

2. الفصل الثاني: قياس الربح الضريبي:

قام هذا الفصل باستعراض القواعد الضريبية الأساسية التي تحكم عملية فرض الضريبة والقياس الضريبي، وبعدها تمّ عرض للعلاقة التي تربط الضريبة بالمحاسبة وصولاً لدراسة المحدّات والقواعد التي فرضتها المعايير المحاسبية الدولية من الناحية الضريبية.

فقد تم في هذا الفصل التعرّض في المبحث الأول منه لتعريف وخصائص الضريبة وشروط الضريبة الجيدة، ومواضيع التنظيم الفني للضريبة من أساس فرض الضريبة ومعدّلات الضريبة وسعر الضريبة وصولاً لتحقيق وجباية الضريبة، والتي تلعب دوراً رئيسياً في تشكيل فكرة الضريبة والتشريع الضريبي.

وعرض المبحث الثاني علاقة الضريبة مع الربح المحاسبي، حيث يبتدئ المبحث من مفهوم الدّخل والنظريّات التي تحكمه، مع استعراضٍ لأهمّ مراحل الوصول للربح المحاسبي وأهمّ المبادئ المحاسبية التي تحكم عملية الوصول إلى هذا الرّبح.

واستعرض المبحث الثالث المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) - معيار ضرائب الدّخل -، من خلال مناقشة أهمّ البنود التي تشكّل نقاط وصلٍ وإشكالٍ بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لبيانات الشركة.

3. الفصل الثالث: الدّراسة العمليّة:

بدأ الفصل دخوله للدّراسة العمليّة من خلال استعراض واقع بيئة الأعمال في سورية، من خلال استعراض الواقع المهنيّ لمجتمع البحث (سوق دمشق للأوراق الماليّة)، وأهمّ الضوابط والقوانين التي ترتبط بضبط عمليّة الإفصاح عن بيانات الشركات المدرجة في السوق التي تشكّل المادّة الأولى للضريبة، وتمّ استعراض واقع النظام الضريبيّ في سورية، والذي من خلاله يتمّ استكمال عمليّة تشكيل الضريبة، حيث تمّ تناول أهمّ المراحل التي مرّ بها النظام الضريبيّ في سورية ومجموعة من نقاط الضعف التي تشكّل ثغرات في النظام الضريبيّ، مع استعراض أهمّ الواجبات المحاسبية المفروضة بموجب التشريع على المكلفين من فئة الأرباح الحقيقيّة (من ضمنهم الشركات المساهمة)، وصولاً إلى الدّراسة التطبيقية التي قامت على تحديد متغيرات البحث والإحصاءات الوصفية واختبار الفروض التي يدرسها البحث من خلال استخدام برنامج SPSS (حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعيّة).

4. الفصل الرابع: ملخّص البحث والنتائج والتوصيات:

عرض هذا الفصل ملخّص البحث، وأهمّ النتائج التي تمّ التوصل إليها من الدّراسة النظرية والعمليّة وصولاً لوضع التوصيات التي يراها الباحث مناسبةً في تحسين وضع الضريبة المرتبطة مع مجتمع البحث في ضوء النتائج التي تمّ الحصول عليها.

الفصل الأول : إدارة الأرباح

الفصل الأول:

Earnings Management إحصارة الأرباح

إنّ الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة في تأمين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالنسبة لجميع الأطراف صاحبة المصلحة مع الشركات، والدور الكبير لمستوى جودة الأرباح المحاسبية في تأمين الوصول إلى قراراتٍ سليمةٍ لأصحاب المصلحة، والضرر الكبير على مختلف الأطراف المتعاملة مع الشركات والذي من الممكن أن يتولّد من قيام هذه الشركات بالتلاعب في الأرقام المعن عنها، كلّ هذا وبالتزامن مع تزايد في الاهتمام بالمدخل الأخلاقيّ في المحاسبة بحيث يتمّ التركيز على دراسة الممارسات المشروعة قانونياً والتي يرافقها تقصّد التأثير على سلوك المتعاملين مع المنشأة بصورةٍ متعمّدةٍ فيها نوع من التّضليل، كلّ هذا أفضى إلى تركيز العديد من الأبحاث على مصطلح إدارة الأرباح كأحد الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة في إطار استهدافها تغيير سلوك المستخدمين للمعلومات المحاسبية للشركات.

لذلك تناول هذا الفصل موضوع إدارة الأرباح من خلال تناوله أولاً موضوع جودة المعلومات المحاسبية من منطلق أنّ إدارة الأرباح تمثل أحد أهمّ محدّدات هذه الجودة، ومن ثمّ يتناول مفهوم ودوافع قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، وعرض لأهمّ محدّدات وأساليب وطرق إدارة الأرباح، مع تناول أهمّ المقاييس المطروحة لتحديد درجة ممارسات إدارة الأرباح، وفي مواجهة المشاكل الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح، تمّ دراسة مصطلح حوكمة الشركات كحل مقترح لضبط ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات، وتمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

- 1-1: المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية.
- 2-1: المبحث الثاني: إدارة الأرباح: المفهوم والدوافع.
- 3-1: المبحث الثالث: طرق وآليات إدارة الأرباح.
- 4-1: المبحث الرابع: النماذج الرياضية المستخدمة في قياس إدارة الأرباح.
- 5-1: المبحث الخامس: حوكمة الشركات كأسلوب مقترح للحد من إدارة الأرباح.

المبحث الأول:

جودة المعلومات المحاسبية

إنّ الوظيفة التي تضطلع بها المحاسبة من خلال تأمينها للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالنسبة لمختلف الأطراف المُستخدِمة لمنتجات المحاسبة يتطلّب مستوى جودة عالٍ للمعلومات المحاسبية حتى يكون من الفائدة بمكان استعمالها من قبل مختلف المهتمّين بهذه المعلومات بالشكل الذي يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وفي هذا الإطار فقد كان هناك تحديد لمجموعة من أهمّ الخصائص أو المعايير المطلوب توافرها في المعلومات المحاسبية لرفع جودة هذه المعلومات بالشكل الذي يساهم في الاستفادة منها بالشكل المطلوب.

وتناول المبحث الحاليّ لمحة موجزة عن التطوّر في الفكر والتتظير المحاسبية، وأهمّ الخصائص التي تؤمّن درجةً معقولةً من جودة المعلومات المحاسبية، من خلال التقسيمات التالية:

1-1-1: مقدمة.

2-1-1: لمحة عن تطوّر نظرية المحاسبة.

3-1-1: خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة.

4-1-1: جودة الأرباح.

1-1-1: مقدمة:

يتمّ النظر إلى المحاسبة بشكلٍ عامّ من عدّة زوايا: إمّا كسجلّ تاريخيٍّ للأحداث الماليّة، أو كلغةٍ تترجم تلك الأحداث، أو مرآة تعكس الواقع الاقتصاديّ، أو نظام معلوماتٍ متكاملٍ بمدخلاتٍ ومخرجاتٍ، وكان يُختصر مفهوم المحاسبة في السابق باعتبارها تعبير عن عمليّة مسك الدفاتر، وكانت التعريفات التي تتناول هذا المفهوم ترتكز على عمليّة القيام بالإجراءات المرتبطة بهذه العمليّة (مسك الدفاتر)، فتقوم على تجميع وتبويب وتسجيل وتلخيص البيانات الماليّة، أمّا في المفهوم الحديث للمحاسبة فقد بدأت تأخذ مفهوماً أوسع من خلال النظر إليها كنظامٍ للمعلومات، وتغيّر تعريف المحاسبة على هذا الأساس، فعرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين بأنّها: "هي نظام للمعلومات يقوم بتحديد وقياس وتوصيل معلوماتٍ كميّةٍ عن الوحدة الاقتصاديّة يمكن استخدامها في عمليّات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف صاحبة المصلحة المستخدمة لهذه المعلومات".

وفي تحليل للاختلافات في النظرة للمحاسبة نجد النقاط التالية¹:

1. المحاسبة كفنّ: تتضمّن المجالات الفرعيّة التالية:

أ- فنّ التسجيل: يتضمّن وضع العمليّات الماليّة بشكلٍ مكتوبٍ أو مطبوعٍ عند التأكّد من صحّتها في سجلّاتٍ محفوظةٍ لدى الشركة، أمثلة هذه السجلّات: دفتر النقديّة Cash Book، دفاتر اليومية Day Books... وغيرها، وهذا الجزء من المحاسبة يهتمّ بشكلٍ أساسيٍّ بالتأكّد من أنّ جميع العمليّات الماليّة تمّ تسجيلها، وأنّ عمليّة التسجيل تمّت بشكلٍ منظمٍ.

ب- فنّ التصنيف: يهتمّ بالتحليل المنظم للبيانات المسجّلة، بحيث يتمّ تصنيف الأحداث ذات الطبيعة الواحدة في موقعها المناسب، وعادةً يتمّ هذا من خلال حساباتٍ منفصلةٍ في دفتر الأستاذ.

ج- فنّ التلخيص: حيث يتمّ من خلاله تقديم البيانات المصنّفة بأسلوبٍ مفيدٍ لمستخدمي القوائم الماليّة الداخليين والخارجيين.

2. المحاسبة كنظام معلومات:

ويبرز دور النظام المحاسبيّ كنظامٍ للمعلومات من خلال المراحل التالية:

¹ Com,M. 2004. "Accounting Theory". Maharshi Dayanand University, Rohtak. P.6,7.

أ- حصر المعلومات والأحداث المتعلقة بالنشاط في شكل بياناتٍ خام، وهي التي تمثل مدخلات النظام المحاسبي.

ب- تشغيل ومعالجة البيانات الخام وفق المبادئ والفروض والمعايير المحاسبية المعتمدة وصولاً نحو إنتاج المعلومات المحاسبية.

ج- توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستفيدة ذات المصلحة على شكل تقارير مالية.

د- الرقابة والمتابعة لمنتجات المحاسبة من خلال المراجعة والتقييم وقياس ردة فعل المستخدمين لها.

3. المحاسبة كنشاطٍ خدميٍّ: عرّفتها AICPA بما يتوافق مع هذا المفهوم بأنها: "نشاطٍ خدميٍّ وظيفته تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية حول الوحدات الاقتصادية، بشكلٍ يجعلها مفيدةً في تحديد الخيارات المنطقية المناسبة بين مجموعة من الخيارات المتعلقة بالأنشطة".

4. المحاسبة كعلمٍ اجتماعيٍّ ديناميكيٍّ: حيث أنّ كلّ مرحلة من تاريخ المحاسبة تعكس نمط من أنماط تطوّر المجتمع، وفي هذا الصدد فإنّ المحاسبة هي نتاج بيئتها، وفي نفس الوقت تشكل قوةً لتغيير البيئة، وبالتالي فإنّ تطوّر المحاسبة يعكس تغيير الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وتغيّر الهدف الذي من أجله تتم المحاسبة.

وإذا تمّ أخذ المحاسبة كنظامٍ فهو يقوم بشكلٍ عامٍّ على أنظمةٍ فرعيةٍ أهمّها: نظام المحاسبة المالية، ونظام محاسبة التكاليف، ونظام المحاسبة الإدارية، إضافةً إلى المحاسبة الضريبية التي تقوم على تنظيم العلاقة مع الدوائر الضريبية، ويهتمّ البحث الحاليّ بنظامين فرعيين منها هو نظام المحاسبة المالية من جهة، ونظام المحاسبة الضريبية الذي يتناوله الفصل الثاني، أمّا بالنسبة لنظام المحاسبة المالية فهو المعنيّ بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية والاقتصادية ذات الطبيعة التاريخية بغرض إنتاج القوائم المالية وبيان المركز الماليّ للمنشأة في تاريخٍ معيّن، ويخضع لمعايير محاسبيةٍ محدّدة تضمن ثبات وصحة قيد العمليّات والأحداث المالية والاقتصادية، مع وجوب تذكّر وجود علاقة متبادلة لهذا النظام مع الأنظمة الأخرى، حيث أنّ نظام محاسبة التكاليف يقمّ معلومات عن تكلفة السلع والخدمات وما يفيد في تقييم المخزون السلعيّ والتي

تُعتبر ضرورية لإعداد قائمة الدخل والميزانية، كما تشكل مخرجات نظام المحاسبة المالية مدخلات أولية لنظام المحاسبة الإدارية ونظام المحاسبة الضريبية، مع وجود تأثير للقرارات الإدارية على نظام المحاسبة المالية؛ وينتج عن نظام المحاسبة المالية تقرير مالي يوضح وضع الشركة المالي لمختلف أصحاب المصلحة مع الشركة محلّ التقرير، ومن أهمّ محتويات التقرير المالي الخارجي:

1- قائمة الدخل Income Statement: وهي كما يعرفها kieso: "التقرير الذي يقيس مدى

النجاح في عمليات المنشأة خلال فترة زمنية محددة"¹، فهي تهتمّ بتقديم المعلومات عن نتيجة أعمال المنشأة عن فترة منقضية، ويتمّ إعدادها حسب القواعد المحاسبية المعتمدة بشكلٍ يعمل على ربط الإيرادات والمصروفات للمنشأة بما يؤمن أكبر قدرٍ من المعلومات الجاهزة لمستخدمي هذه التقارير.

2- قائمة المركز المالي (الميزانية) Balance Sheet: تمثل كشافاً بأصول المنشأة والتزاماتها في لحظة معينة، مرتبةً أصولها على أساس درجة سيولتها، والتزاماتها على أساس استحقاقها، مع مجموعة من الإيضاحات تفيد في زيادة الإفصاح في هذه القائمة.

3- قائمة التدفّقات النقدية Cash Flow Statement: توضح مصادر النقد للمنشأة وأوجه استخداماتها عن فترة منقضية، وتفيد في تحديد مدى قدرة هذه المنشأة على توليد النقدية.

4- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين Statement of shareholder Equity: توضح قيمة حقوق المساهمين وتفصيلات ذلك من رأس مال وأرباح محتجزة وخلافه، وكلّما زادت حقوق المساهمين عن رأس المال بمعنى أنّه كلّما زادت القيمة التراكمية للأرباح المحتجزة كلّما كان ذلك أفضل للمساهمين لأنّه يعني أنّ حقوقهم تزيد بمعنى أنّ استثماراتهم تزيد.

وبتمّ تأييد هذه القوائم بتأكيدٍ معقولٍ عن مصداقيتها من خلال إرفاق تقرير مفتش حسابات خارجي مرفق ضمن التقرير المالي.

ومن أهمّ المميزات التي تجعل من المحاسبة نظاماً فريداً²:

¹ Kieso, D., Weygandt, J. and Warfield, T. 2007. "Intermediate Accounting – Twelfth Edition". John Wiley & Sons, Inc, P.124.

² Com, M. 2004. Op. cit. P. 8.

1. المحاسبة بوصفها عملية: فهي عملية تتطوي على جمع وتصنيف وتفسير ونشر للمعلومات الاقتصادية بطريقة منهجية.
2. الوظيفة الإشرافية للمحاسبة: وفي هذا المنحى يكون الهدف الرئيسي للمحاسبة هو التقرير عن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها للمالك من خلال القوائم المالية التي تقوم بإيصال المعلومات للأطراف المهتمة.
3. المفاهيم والأعراف: حيث أن المحاسبة هي عملية تهدف لإيصال المعلومات الاقتصادية لمختلف الأطراف، كان لزاماً أن تعتمد على مجموعة من المفاهيم والقواعد والأعراف المتفق عليها تساعد في الفهم والتفسير الصحيح لمحتويات التقارير التي تقدمها المحاسبة.
4. المحاسبة كوسيلة لتحقيق غاية: على الرغم من أن النظام المحاسبي يتميز بمجموعة من القواعد والإجراءات والأعراف، ولكن هذه ليست غايةً بحد ذاتها، بل إن الهدف النهائي للمحاسبة هو تقديم نظام توصيل معلومات خارجية من خلال جمع وتلخيص وتفسير ونشر البيانات الاقتصادية، الذي يعطي تمثيلاً مالياً للوضع الاقتصادي، بشكلٍ يسهل الحكم على الكيان الاقتصادي، واتخاذ القرارات المناسبة من قبل مستخدمي البيانات.

1-1-2: لمحة عن تطور نظرية المحاسبة:

تجتمع مجموعة من العوامل الاقتصادية والقانونية المختلفة التي تشكل الدافع نحو تطور المحاسبة، وإن تاريخ نشأة المحاسبة غير معروف بوجه الدقة، ولكن البعض يربط نشوء المحاسبة بظهور الكتابة، وتدلّ الحفريات والآثار القديمة التي ترجع إلى أكثر من 3500 عام قبل الميلاد في الحضارة الآشورية إلى ظهور أقدم عمليات التسجيل المالي التي اهتمت بتسجيل ما يدفعه الملوك لجنودهم كرواتب على شكل حيوانات ومزروعات¹، وقد قام الكهنة السومريون بالمساهمة بتطوير المحاسبة من خلال اختراعهم نظام الأعداد على شكل شحطات يتم إثباتها على ألواح طينية، وكذلك ظهر في آثار بابل ما يشبه السجلات المحاسبية على شكل ألواح من الطوب²، وتطورت الحسابات في الحضارة الإغريقية بمسك سجلات على ورق البردي تهدف الحفاظ على ممتلكات وثروة الطبقة الحاكمة وصيانتها مع ظهور العملة الإغريقية، هكذا حتى القرون الوسطى حيث ظهرت الحاجة

¹ حنان، رضوان. 2003. "النموذج المحاسبي المعاصر". عمان-دار وائل.

² مطر، محمد. "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح". عمان- دار وائل.

الماسة للمحاسبة منذ القرن الرابع عشر نتيجة تطوّر المعاملات التجارية، وكان السائد في ذلك الوقت هو القيد المفرد Single Entry كأساس لمسك الدفاتر، وكان الشكل القانوني السائد للمشروعات هو المنشآت الفردية، فكانت المحاسبة تخدم الفرد مالك المنشأة، وتقدّم له المعلومات عن نشاطاته وعلاقاته مع الغير بشكلٍ مُنهجٍ يسهّل له عمله، وكان عمل المحاسبة ينحصر في تجميع وتبويب العمليات التي تقوم بها المنشأة في مجموعةٍ دفتريةٍ، وصولاً لاستخراج الربح أو الخسارة لهذا المالك خلال فترة زمنيةٍ معيّنة، ورصد موجوداته وما عليه من التزامات في نهاية هذه الفترة.

في أواخر القرن الثامن عشر كان هناك تطوّر جديد على المحاسبة ترافق مع ظهور الثورة الصناعية، لما رافقها من تطوّر في شكل المشاريع الاقتصادية، وبدء انفصال الملكية عن الإدارة بظهور الشركات المساهمة التي تقوم على استثمار رؤوس الأموال اللازمة للصناعة، وزيادة تعقيد العمليات الاقتصادية وعددها، فصار على المحاسبة أن تقدّم المعلومات لطرفين متعاقدين فيما بينهما لديهما دوافع مختلفة في كثير من الأحيان هما الإدارة من جهة لتساعد المعلومات الاقتصادية على إدارة أعمال الشركة وضبط مواردها وعملية الرقابة على التنفيذ والنتائج، وأصحاب رؤوس الأموال من جهةٍ أخرى الذين يهتمون بمعرفة نتائج أعمال الشركة التي يستثمرون أموالهم فيها في ظلّ عدم وجود احتكاكٍ مباشرٍ لهم مع أعمال الشركة.

في أواخر القرن التاسع عشر وفي القرن العشرين انتشرت ظاهرة اندماج الشركات وزيادة حجمها مترافقةً مع ثورةٍ تكنولوجيةٍ كبيرةٍ، وتنامي الشركات العابرة للحدود من خلال الشركات متعدّدة الجنسيات، ممّا فرض تعقيدات جديدة على عمل المحاسبة وتطويرها، الأمر الذي دفع للبحث عن معايير تُطبّق في كلّ أنحاء العالم، وقبل الدخول في مسألة المعايير يتم استعراض وبشكلٍ موجزٍ خطوط عريضة تتعلّق بالنظرية المحاسبية، حيث أنّ النظرية تعدّ أحد أهمّ ثلاثة مصادر للمعايير بالاشتراك مع العرف والبيئة، وإنّ المعايير تمثل التطبيق العملي للمستوى الفكري الذي يسبقها والمتمثل بالنظرية، وإنّ عملية الرّبط بين النظرية والمعيّار هو أمرٌ مهمٌ لتحقيق الاتساق المطلوب بين التطبيق العملي (المعايير المحاسبية) والإطار الفكري (النظرية المحاسبية) الداعم للمعايير، مع عدم إغفال المرونة التي تتطلبها وتتوقّر في المعايير بما يتوافق مع الظروف نسبةً إلى المبادئ الفكرية للمحاسبة؛ وبالنسبة للإطار العامّ للفكر المحاسبيّ فقد قسمه (د. الحميد، 1430هـ) إلى ثلاثة مستوياتٍ تتابعيةٍ هي: مدرسة التفكير الكلاسيكيّ أو التفكير والتحليل الإجرائي، ثمّ المدرسة التفسيرية،

ثم المدرسة السلوكية، وبالنسبة للنظرية فإنّ بناء نظرية المحاسبة كما هو التنظير في جميع العلوم ليس هدفاً بحدّ ذاته بل هو وسيلة لضبط وترشيد الممارسات، وقد كان الاهتمام في بداية الأمر بالنظرية يعتمد بصورةٍ مطلقةٍ على المنهج العمليّ (البراجماتيّ Pragmatic) والذي يركّز على التطبيق العمليّ للمحاسبة، مع التحوّل في بداية القرن العشرين إلى اعتماد مناهج البحث العلميّ في بناء النظرية.

وبالانتقال إلى المعايير المحاسبية فإنّه في عام 1973 تشكّلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Committee (IASC) وهدفَ تأسيسها إلى صياغة مجموعة من المعايير المحاسبية تساهم بالمساعدة على إصدار قوائم مالية حول العالم قابلة للمقارنة عند تطبيق هذه المعايير، وفي عام 2001 حدث تطوّر مؤسسيّ بتحويل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Board (IASB) وقد أُنيط به تحقيق انسجام بين المعايير الدولية التي يتم إصدارها والمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في أمريكا Financial Accounting Standards Board (FASB)، وقام المجلس بتسمية المعايير المحاسبية الصادرة عنه باسم معايير التقرير الماليّ الدولية (IFRS)، والإصدارات عن اللّجنة باسم المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وقد تمّ إصدار معايير نهائية بلغت (41) معيار محاسبيّ دوليّ (IAS) و(13) معايير تقرير ماليّ (IFRS).

1-1-3: خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة:

تعني الجودة في المعلومات المحاسبية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحقّقه من منفعة للمستخدمين مع خلّوها من التحريف والتضليل، وأن يتمّ إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقّق الهدف من استخدامها¹. وفي هذا الإطار يهتمّ نظام المحاسبة المالية بالتعاون مع الأنظمة المحاسبية الفرعية الأخرى بتقديم المعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية التي تحتوي على المعلومات المفترض ضرورتها وأهميتها في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المستخدمين لهذه المعلومات، وتزداد متطلبات الإفصاح في هذه التقارير مع ازدياد أهمية المحاسبة كمصدرٍ مفيدٍ ووقتيٍّ للمعلومات في ظلّ زيادة التعقيدات في بيئة الأعمال الحالية، وتتأثر جودة المعلومات المحاسبية بمقومات النظام المحاسبي بشكلٍ عامّ والذي يساهم في وصول المحاسبة لأهدافها، وتقسّم هذه المقومات إلى: مقومات مادية (تتمثّل بالأجهزة والأدوات والبرامج المحاسبية المستخدمة في إنتاج المعلومات المحاسبية)، ومقومات بشرية (الأشخاص القائمون على النظام المحاسبيّ الذين يقومون بإعداد المعلومات المحاسبية)، ومقومات معيارية (المعايير المحاسبية المستخدمة في ضبط المعالجات المحاسبية المحتملة للبيانات وصولاً إلى إنتاج المعلومات المحاسبية)، وقاعدة البيانات (التي تعبر عن الكفاءة في مصادر البيانات التي تؤمّن مدخلات النظام المحاسبي).

ولكي تحقّق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها لمختلف المستخدمين لهذه المعلومات، فإنّ هناك مجموعة من الخصائص (السمات أو الصفات) التي يجب أن تتّصف بها، وتحديد هذه الخصائص يساعد في تحديد المعايير المحاسبية بما يتناسب مع إمكانية تحقيق هذه الخصائص قدر الإمكان، كما تساعد القائمين على إعداد القوائم المالية عند اختيارهم بين بدائل المعالجات المحاسبية على اختيار السياسة المحاسبية الأفضل، وذلك بما يعظّم الفائدة للمعلومات بالنسبة للمستفيدين من هذه المعلومات، ونتيجة افتراض إمكانية حصول المستفيد الداخلي على معلوماتٍ أكثر من تلك المقدّمة ضمن إطار منتجات المحاسبة (في إطار ما يسمّى عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry)، فإنّ المستفيدين الخارجيين هم من يتمّ تقييم جودة المعلومات المحاسبية على أساس

¹ خليل، محمد. 2003. "دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات". مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.

فأندتها لهم بشكلٍ يساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة، وحسب FASB يتم تقسيم خصائص المعلومات المحاسبية إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية يتم استعراضها فيما يلي:

1-3-1-1: الخصائص الأساسية: تتضمن:

1- **الملاءمة Relevance**: يعني أنّ هذه المعلومات المحاسبية ترتبط بشكلٍ وثيقٍ مع الغرض الذي أعدت من أجله، وبالتالي تتصف المعلومات المحاسبية بالملاءمة عندما تساعد متخذ القرار على تقييم البدائل التي تتعلق بقراره الاقتصاديّ أي تؤثر على قراره بما يساعده على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تصحيح تقييماته السابقة في الماضي، ويصفه مجمع المحاسبين الأمريكيين بأنه المعيار الأساسي للاختيار بين البدائل المحاسبية: وهناك خصائص فرعية تتعلق بخاصية الملاءمة (علماً أنّ القسم الثاني من مفاهيم التقرير الماليّ الصادرة عن الـ FASB في عام 2008 تركّز على الوقتية بشكلٍ محدّد) هي:

أ- توقيت المعلومات المناسب (الوقتية) Timeliness: بمعنى أنّ المعلومات المحاسبية تتوفر لمن يستخدم هذه المعلومات في الوقت الذي يحتاجون فيه لها ودون تأخيرٍ كبيرٍ في حصولهم عليها عن وقت الحدث الاقتصاديّ المقاس، حيث أنّ هذه المعلومات تفقد منفعتها عندما لا تكون متاحة عند الحاجة لاستخدامها، وتتأثر المعلومات المحاسبية بمعاييرين من المهمّ تحديدهما بدقة وهما:

- الدورية: أي طول الفترة التي تغطيها القوائم المالية التي تشكّل المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية، فإنّ الطول الزائد للدورة المحاسبية يؤدي إلى تباعد بين تاريخ المعلومة المحاسبية وتاريخ الحدث موضوع المعلومة، وبالمقابل فإنّ الدورة المحاسبية القصيرة ممكن أن تشوّه المعلومات وخصوصاً تلك المتعلقة بنتائج المنشأة في قائمة الدّخل بسبب مواعيد الإيرادات التي قد تتّصف بالموسمية.

- الفترة الزمنية الفاصلة بين تاريخ انتهاء الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وتاريخ إصدار هذه القوائم بحيث تصبح متاحة للاستخدام من قبل المستفيدين منها.

ب- التغذية الراجعة Feedback: أي أنّها تقدّم إمكانية استخدام هذه المعلومات في تقييم أداء الماضي وتصحيح التوقعات السابقة بشأن الأعمال، أي مقارنة للنتائج الفعليّ في الواقع مع الناتج المخطّط له سابقاً.

ج- القدرة التنبؤية Predictability: بمعنى أن تُمكن المعلومات المحاسبية المستخدمين لهذه المعلومات من تكوين توقّعات عن النتائج المستقبلية لأحداثٍ ماضيةٍ أو حاضرةٍ أو مستقبليةٍ، وتحسين قدراته وإمكاناته في هذا المجال.

2- الموثوقية Reliability: تعني خلوّ المعلومات المحاسبية من التحيز والأخطاء وأنها معروضة بطريقة صادقة تعبر عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكلٍ معقولٍ، وهي "بشكلٍ معقولٍ" بمعنى أنها لا تعني المطابقة المطلقة للمعلومات المحاسبية مع الوضع الفعليّ، وذلك بسبب محددات مفروضة على القياس المحاسبيّ -تُعرض لاحقاً في البحث-، بل المهم أن تعكس المعلومات وتصور جوهر الحدث الاقتصاديّ، وهذه الخاصية تتوازى أهميتها مع أهمية الخاصية الأولى حيث أنّ المعلومة في حال حققت الخاصية الأولى من حيث قدرة التأثير على القرار الاقتصاديّ يجب أن يكون هذا التأثير صحيحاً من خلال المصادقية التي تؤمن الثقة بالمعلومات المحاسبية من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، وهناك خصائص فرعية تتعلق بخاصية الموثوقية هي:

أ- القابلية للتحقق Verifiability: أي أنه يمكن الوصول إلى نفس النتائج من قبل أطراف أخرى مستقلة عن الطرف مُعدّ المعلومات المحاسبية، وذلك عند استخدام نفس الطرق المحاسبية والأساليب التي اتبعتها مُعدّ المعلومات للقياس والإفصاح، أي أنه لم يحصل تشويه وتحريف عليها ولا تشوبها أخطاء ذات أهمية نسبية.

ب- الصدق في العرض Representational faithfulness: أي أنّ المعلومات تمثل الواقع الفعليّ، بحيث تكون على أكبر قدرٍ ممكنٍ من الاكتمال، ولم يتم تجاهل المحاسبة عن أيّ أحداثٍ هامةٍ عند إعداد التقارير المالية، أي أنه يقوم على فكرة أنّ المعلومات الهامة يجب الإفصاح عنها، وبالمقابل فإنّ المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يُفترض مسبقاً أنها غير هامة، ومسألة الأهمية هي مسألة نسبية مرتبطة بخصائص كمية (مقدار البند المُقاس منسوباً إلى التوقّعات المتعلقة به، أو حجم البند المُقاس منسوباً إلى أساس معين)، وخصائص نوعية (الحدث الاقتصاديّ الذي كوّن البند المحاسبيّ سواء كان عاديّ أو استثنائيّ أو يحوي على مخالفات للأنظمة الداخلية للمنشأة أو الخارجية، وتأثير الحدث الاقتصاديّ كمؤشرٍ يدلّ على مسارٍ من المُحتمل أن تسلكه الأحداث الاقتصادية المستقبلية)،

ولكن بصورة عامة فإن أي بند يُعتبر ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بشكل غير صحيح إلى تحريف المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ج- الحياد *Neutrality*: أي عدم تفضيل مجموعة أو فئة من المستخدمين للمعلومات على الآخرين، بحيث لا يتم اختيار معلومات تُفيد مجموعة من المستخدمين على حساب الآخرين، ويتبين الحياد في نقطتين هي: أن تكون الفعالية في البدائل من خلال قدرتها على إنتاج المعلومات الملائمة هي الأساس في الاختيار بين بدائل القياس والإفصاح، والنقطة الثانية هي ألا تعتمد الإدارة التنفيذية إلى المغالاة في التقديرات المحاسبية أو بخسها بغية الوصول إلى نتائج معينة ترغب هي بالتوصل إليها.

1-1-3-2: الخصائص الثانوية:

1- قابلية المقارنة *Comparability*: تعني إمكانية إجراء تقييم مقارن لنتائج الشركة بين مختلف السنوات، ونتائج الشركة مع نتائج الشركات الأخرى لتحديد أوجه التشابه والاختلاف في أداء المنشآت ووضعها المالي خلال نفس الفترة، ويتحقق هذا من خلال الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض والإفصاح، مع الإفصاح المناسب في حال التغيير، وإن تحقق خاصية قابلية المقارنة مرتبط بتوفر عنصرين هما: عنصر التوحيد: أي توحيد الأساليب والطرق المتبعة في إعداد القوائم المالية في كل من مجالات القياس أو الإفصاح. وعنصر الاتساق: أي تماثل الأسس والمبادئ المتبعة على مدار الفترات المالية المتتالية في مجالات القياس والإفصاح، علماً أنّ الإصدارات السابقة من هذه الخصائص كانت تُفرد خاصية مستقلة لقبالية الثبات التي ترتبط مع خاصية قابلية المقارنة، وتشير إلى ضرورة التزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية لعرض نتائجها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، مثل استخدام نفس طريقة اهتلاك الأصول ونفس طريقة تقييم المخزون ونفس ترتيب عرض البنود في القوائم المالية، مع ضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية وأسباب هذا التغيير والآثار المترتبة عليه.

2- الأهمية النسبية *Materiality*: وهو مفهوم واسع الانتشار يرتبط مع الخصائص النوعية وخصوصاً الملاءمة والموثوقية، فالأهمية النسبية والملاءمة يُعرفان في إطار ما يمكن أن يؤثر أو يحدث اختلافاً في قرارات المستخدم، مع إمكانية التمييز بينهما من خلال أنه في حال لم يتم الإفصاح عن عناصر محددة فهذا يكون إمّا:

أ- لأنّ المعلومات عن مثل هذه العناصر غير ضرورية للمستثمرين (ليست ملائمة)؛
 ب- أو لأنّ مبالغ هذه العناصر صغيرة جداً لإحداث اختلاف في القرار (ليست مهمة نسبياً).
 وضخامة المبالغ لوحدها (دون الأخذ بالاعتبار لطبيعة العناصر والظروف التي يتمّ الحكم في ظلّها) لا يشكّل أساساً كافياً بالعموم لتقدير الأهمية النسبية، علماً أنّه لا يوجد معايير عامّة يمكن صياغتها لتقدير الأهمية النسبية بل تخضع في تقديرها للخبرة البشرية المتوفرة لدى القائمين على إنتاج المعلومات المحاسبية.

1-1-4: جودة الأرباح:

يتمّ في الفقرة الحالية استعراض مفهوم جودة الأرباح وتعريفها، وأهمّ محدّداتها.

1-1-4-1: مفهوم جودة الأرباح وتعريفها:

حسب (Sloan 1996) إنّ جودة الأرباح تعني استمرارية التدفّقات أكثر من استمرارية المستحقّات¹، وبحسب رأي واضعيّ المعايير والمشرّعين والمدققين فإنّ الأرباح تكون ذات جودة عالية إذا تمّ الإفصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأغلب أصحاب المصالح المستفيدين من رقم الربح يعتبرونها جيّدة كلما تمتّعت بقوة أكبر على التحوّل إلى تدفّقات نقدية (مستحقّات أقلّ).

ويعبّر (Dechow et al. 2010) عن الأرباح الجيّدة من خلال تعريفها بأنّها: "الأرباح ذات الجودة الأعلى هي التي تقدّم معلومات أكثر عن مظاهر الأداء الماليّ للشركة والتي ترتبط بقرارات محدّدة يتمّ اتخاذها من قبل متخذيّ قرارات محدّدين"².

ويحدّد تعريف (Dechow et al. 2010) السابق ثلاث نقاطٍ رئيسيةٍ توضّح مصطلح جودة

الأرباح وهي:

- 1- جودة الأرباح مشروطة بوجود صلةٍ وثيقةٍ بين المعلومات التي تقدّمها والقرارات، لذلك يُعتبر مصطلح جودة الأرباح غير واضح إذا لم يُعرّف في إطار نموذج قرارات محدّد.
- 2- جودة الأرباح المعلنة تعتمد على ما إذا كانت تقدّم معلومات مفيدة عن الأداء الماليّ.

¹ Sloan,R. 1996. "Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings?". (The Accounting Review, Vol. 71, PP.289-315).

² Dechow,P., Ge,W. and Schrand,C. 2010. "Understanding Earnings Quality: A review of the determinants and their consequences". (Journal of Accounting and Economics 50(2010) P.344.

3- وتتحدّد جودة الأرباح بصلّة الأداء الماليّ الذي يتمّ تقديم معلوماتٍ عنه مع القرار، وأيضاً يتحدّد بقدرة النظام المحاسبيّ على قياس الأداء، حيث أنّ الأرباح المعلنة من قبل الشركات تتحدّد من خلال عاملين هما: أولاً: الأداء الماليّ للشركات، وثانياً: كيف يقيس النظام المحاسبيّ هذا الأداء، وفي هذا المجال تأتي إدارة الأرباح من إحدى أهمّ محدّدات قدرة النظام المحاسبيّ على قياس الأداء.

وإنّ ما يحدّد من جودة الأرباح في ظلّ هذا التعريف هو وجود تعدّدٍ في نماذج القرارات يقابله شرط قيام النظام المحاسبيّ بتقديم معلوماتٍ ذات منافع عامّة للعديد من المستخدمين لها -من منطلق الحياد في المعلومات-، بالتالي لا يوجد متّخذ قرار محدّد يحصل على معلومات عن أداء الشركة تنطبق تماماً مع قراره؛ يُضاف إلى ذلك أنّ الشركات تختار بين مجموعة محدّدة من مبادئ القياس المحدّدة مسبقاً (مثل المعايير المحاسبية) لقياس الأداء الماليّ للشركة، وهذا يشكّل نقطة ضعفٍ لعدم وجود معيارٍ محدّدٍ يقدّم قياساً مثاليّاً للأداء الماليّ لأيّ شركة؛ كما أنّ النظام المحاسبيّ يتطلّب تقييم بعض البنود من الأداء الماليّ للشركة التي من غير الممكن قياسها بدقّة، وما يرافق هذا من تقديرات وتخمينات قد تؤدّي إلى أخطاء غير متعمّدة في القياس أو إلى تحريفات متعمّدة (مثل إدارة الأرباح)¹، حيث أنّ الدراسات عن التسويات غير الاستثنائية تُوصِل إلى أنّ هناك زيادة في تأثير عملية قياس الأداء الماليّ على الأرباح نسبةً لتأثير الأداء الماليّ نفسه.

وبحسب حمدان (2012) فإنّ أهمّ العوامل المؤثرة على جودة الأرباح²:

أ- جودة المعايير المحاسبية: فالدقّة والصرامة في المعايير تقلّل الثغرات التي من الممكن أن تستغلّها الإدارة التنفيذية لممارسة إدارة الأرباح.

ب- اختلاف المعايير المحاسبية المحليّة عن المعايير الدوليّة مما يزيد الثغرات، حيث أنّه وبحسب (Barth et al (2008) فإنّ الشركات التي تعتمد المبادئ المحاسبية الدوليّة لديها أقلّ ممارسات لتمهيد الدخل وإدارة الأرباح.

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.348.

² حمدان، علام. 2012. "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية". مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (20)، العدد الأول، ص 268، 269.

ج- تركيبة مجلس الإدارة: حيث أنه بحسب (Lee et al (2007) نقل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي لديها أعلى نسبة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، كما أنه بحسب (Beasley (1996 فإن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط إيجابياً بزيادة احتمالية ممارسة إدارة الأرباح.

د- جودة عمل لجان التدقيق في الشركات يؤثر على جودة الأرباح بشكل إيجابي.

1-1-4-2: محددات جودة الأرباح:

حسب (Dechow et al. (2010 فإن هناك ستة محددات لجودة الأرباح هي: خصائص الشركة، وممارسات التقرير المالي، والحوكمة والرقابة، والمراجعون، وحوافز السعر السوقي، والعوامل الخارجية، ويتم فيما يلي استعراض لتفصيلات هذه المحددات:

1. **خصائص الشركة:** هناك العديد من الدراسات التي قدّمت دلائل وصفيّة على أنّ الخصائص التشغيليّة للشركات -بشكلٍ عامّ- ترتبط مع بدائل مختلفة مُستخدمة في قياس جودة الأرباح، والتي تضمن اختيار الشركات للمعايير المحاسبية كما في الدراسات (Hagerman and Zmijewski,1979; Jung, 1989;Lindahl,1989) و دراسات ركّزت على خصائص الأرباح مثل الاستمرارية والتغيّر كما في دراسة (Lev (1983¹، والتسويات كما لدى (Dechow (1994²، ويمكن أن يتمّ تمييز أربع خصائص محددة للشركة هي:

أ- أداء الشركة: هناك أبحاث درست فيما إذا كانت الشركات ذات الأداء المنخفض من الممكن أن تنخرط في إجراءات محاسبية تزيد من أرباحها وفي نفس الوقت تخفّض من جودة الأرباح فيها، وهناك أبحاث مثل (Petroni, 1992; DeFond and Park,1997; Balsam et al.,1995; Keating and Zimmerman,1999; Doyle et al.,2007a; Kinney and McDaniel,1989) وجدت أنّ الأداء الضعيف يشكّل عاملاً محفزاً للإقدام على إدارة الأرباح، في حين أنّ (Francis et al.(1996 لم يجدوا علاقةً بين الأداء الضعيف

¹ Lev, B. 1983. "Some economic determinants of time-series properties of earnings". (*Journal of Accounting and Economics* 5, PP. 31-48).

² Dechow, P. 1994. "Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: the role of accounting accruals". (*Journal of Accounting and Economics* 18, PP. 3-42).

والتلاعبات¹، حتى أن DeAngelo et al.(1994) وجدوا أن الأداء الضعيف المستمر من الممكن أن يحد من القدرة على إدارة الأرباح.

ب-المديونية: بحسب (Watts and Zimmerman (1986 فإنه في حال كانت الرافعة المالية العالية للشركات تدل على الاقتراب من حدود عقود الدين، فإن المديرين في الشركات ذات الرافعة المالية العالية غالباً ما يقوموا بالعمل على زيادة الدخل من خلال التلاعب بالقوائم المالية لتجنب انتهاك عقود الدين²، وبترافق هذا مع وجود دليل مهم على أن مستويات الدين ترتبط مع العديد من المقاييس لجودة الأرباح التي تتضمن اختيار السياسات المحاسبية التي تزيد الدخل وذلك حسب دراستي: Balsam et al.,1995; LaBelle, 1990.

ج-النمو والاستثمار: إن هناك علاقة عكسية بين النمو وبدائل قياس (Proxies) جودة الأرباح، وقد تضمنت الدراسات التي تناولت هذا الجانب: أخطاء القياس في الأرباح وإدارة الأرباح كما في (Richardson et al.,2005)، ومقابلة الأرقام المستهدفة كما عند (McVay et al.,2006)، ونقاط ضعف الرقابة الداخلية كما في Ashbaugh-³Skaife et al., 2007.

د- الحجم: اختلفت نتائج الدراسات الحديثة عن تلك الأقدم منها في هذا المجال، حيث أن الدراسات الأقدم وجدت علاقة عكسية بين حجم المنشأة وجودة الأرباح لأن الشركات الكبيرة من الممكن أن تلجأ لاختيار السياسات المحاسبية التي تخفض الدخل تفاقياً لزيادة الالتزامات السياسية والقانونية مثل الضرائب كما عند (Jensen and Meckling ,1976; Watts and Zimmerman,1986) في حين أن الدراسات الحديثة وجدت علاقة إيجابية بين حجم الشركات وجودة الأرباح وهذا بسبب ارتباط الحجم مع عملية تطبيق إجراءات رقابة داخلية عالية على التقارير المالية مع تكاليف ثابتة عالية، وبالتالي فإن الشركات الصغيرة

¹ Francis, J., Hanna, J. and Vincent, L. 1996. "Causes and effects of discretionary asset write-offs". (*Journal of Accounting Research* 34, PP.117-134).

² Watts, R. and Zimmerman, J. 1986. "Positive Accounting Theory". New Jersey: prentice Holl, Ins, Neglewood.

³ Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. and Kinney, W. 2007. "The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits". (*Journal of Accounting and Economics* 44, PP.166-192).

تترافق مع عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية كما في (Kinney and McDaniel,1989; Ashbaugh-Skaife et al.,2007).

2. ممارسات التقرير المالي: هناك مظاهر تتعلق بممارسات التقرير المالي يُتوقع تأثيرها على جودة الأرباح ومنها:

أ- الطرق المحاسبية: وتتضمن عموماً:

- إمّا مبادئ.

- أو تقديرات مرتبطة مع مبادئ محاسبية (مثل الاهتلاك بالقسط الثابت مقابل الاهتلاك المعجل).

- أو تقديرات منوعة أخرى (مثل افتراضات محاسبة التقاعد).

ب- ممارسات التقرير المالي الأخرى التي تتعلق بتصنيف القوائم المالية والتقارير المؤقتة، فقد درس (McVay 2006) تأثيرات تصنيف القوائم المالية والتقارير المؤقتة على جودة الأرباح، ووجد أنّ الشركات تستخدم الاستتساب في تصنيف القوائم المالية بشكلٍ انتهازيٍّ خلال الفترة المحاسبية لتحويل النفقات بين مختلف الفئات، بشكلٍ من الممكن أن يُنظر إليه على أنه تخفيض في استمرارية بعض العناصر الخاصة وذلك لمقابلة توقعات المحللين¹.

3. الحوكمة والرقابة: من أهمّ النقاط المدروسة المتعلقة بهذا المحدد هي: سمات مجلس الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية، ودرجة الملكية الإدارية، وتعويضات الإدارة، والتغييرات الإدارية؛ حيث أنّ هناك دراسات تقدّم سمات مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية كعناصر رقابية على نظام التقرير المالي والتي تحدّد من قدرة الإدارة على إدارة الأرباح؛ وهناك دراسات أخرى تعطي انطباعاً عاماً عن تأثير درجة الملكية الإدارية وتعويضات الإدارة على جودة الأرباح، لأنّها تنطوي على حوافز لإدارة الأرباح.

4. المراجعون: هناك افتراض بأنّ المراجعين يشكلّون محدداً لجودة الأرباح، لأنّ دورهم يتمثّل في التخفيف من الأخطاء المتعمّدة وغير المتعمّدة، وذلك من خلال أنّ قدرة المراجع على التخفيف من الأخطاء تتحدّد بقدرته على اكتشاف الأخطاء المادية وتعديلها أو الإبلاغ عنها، ولكن هناك

¹ McVay, S. 2006. "Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items". (*The Accounting Review* 81, PP.501-531).

مشكلة في التوصل إلى دليل عمليّ بخصوص جهد وكفاءة المراجع وحوافزهم كونها غير ملموسة، ولعدم توفر بيانات تُمكن من إيجاد بدائل قياس دقيقة لها، علماً أنّ بدائل القياس الأكثر شهرةً بالنسبة لجهد وفعاليّة المراجع هي عدد الساعات التي يقضيها في عمليّة المراجعة كما في بحث (Caramanis and Lennox,2008)، أو خبرة المراجع في مجال الصنّاعة التي يراجع أعمالها كما في (Krishnan, 2003) واللذان يرتبطان بعلاقة عكسيّة مع التسويات الاستثنائية¹، ويترافق استخدام الشركات لمراجعين أكثر كفاءة مع انخفاض في التسويات الاستثنائية قياساً إلى الشركات التي لا تستخدم هكذا مراجعين.

5. **حوافز السعر السوقيّ:** من خلال افتراض انعكاس حوافز السوق على الخيارات المحاسبية للشركة، ممّا يجعل هذه الحوافز محدّداً لإدارة الأرباح، ومن الأمثلة على هذه الحوافز: أ- الحوافز المرتبطة بزيادة رأس المال من خلال تغيير السياسات المحاسبية خلال الفترات التي يتمّ فيها زيادة رأس مال الشركات.

ب- والحوافز التي تقوم على أهدافٍ ربحية، حيث أنّ هناك العديد من الدراسات تقدّم أدلّة على أنّ إدارة الأرباح تُمارس لغاياتٍ تهدف مقابلة أهدافٍ ربحية محدّدة مثل (Kasznik, 1999; Das and Zhang, 2003; Roychowdhury, 2006).²

6. **العوامل الخارجية:** حيث ترتبط العوامل الخارجية مع الاختيار المحاسبيّ، ومن أهم هذه العوامل: أ- المتطلّبات الرأسمالية: ويتمّ التركيز على المتطلّبات الرأسمالية في مجال البنوك والتأمين، وإنّ أكثر التسويات المدروسة شيوعاً التي استخدمت في مقابلة هذه المتطلّبات هي التدابير الاحتياطية لخسائر القروض.

ب- الأعمال السياسية والقانون الضريبيّ: حيث يعتبر القانون الضريبيّ أحد محدّدات جودة الأرباح نتيجة تأثيره على الخيارات المحاسبية. ج- والعوامل الخارجية الأخرى غير الضريبية.

وممّا سبق يتبيّن أنّ إدارة الأرباح تشكّل عنصراً مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً مع جودة الأرباح، فيتم دائماً استخدام درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات بشكل يدل على درجة الضعف في جودة

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.383.

² Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.385.

الأرباح، لذا يعكف الجزء المتبقي من هذا الفصل على التركيز على هذه الظاهرة نتيجة الأهمية المرتبطة بها.

المبحث الثاني:

إدارة الأرباح: المفهوم والدوافع

لقد كان هناك العديد من الأبحاث التي حاولت تحديد مفهوم إدارة الأرباح بدقة، وتحديد أهمّ الدوافع والحوافز التي تقف وراء لجوء إدارات الشركات لممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك من أجل التوصل إلى الطريقة الأمثل لمعالجة هذه المشكلة التي تواجه عملية الوصول إلى أرقام ربح محاسبية ذات جودة عالية.

تناول هذا المبحث مفهوم إدارة الأرباح وأهمّ التعريفات المطروحة لهذا المصطلح، وأهمّ الدوافع والحوافز التي تقف وراء إدارة الأرباح، من خلال التقسيمات التالية:

1-2-1: تعريف إدارة الأرباح ومفهومها.

1-2-2: دوافع إدارة الأرباح وحوافزها.

1-2-1: تعريف إدارة الأرباح ومفهومها:

حاولت الكثير من الأبحاث تقديم تعريفٍ دقيقٍ لإدارة الأرباح، ويُلاحظ في هذا المجال تركيز هذه التعريفات على جوانب معيّنة عند التعريف، مع انقسام الاتجاهات في تعريف إدارة الأرباح حسب (2004) Beneish et al إلى قسمين رئيسيين حسب المنظور الذي يتم الارتكاز عليه عند التعريف¹:

1- المنظور الأول هو منظورٌ انتهازيٌّ Opportunistic Perspective يقوم على اعتبار أنّ المديرين يريدون تضليل المستثمرين.

2- المنظور الثاني هو منظورٌ معلوماتيٌّ Information Perspective يقوم على التدخل لإدارة الأرباح بهدف تحسين ما يتم تقديمه من معلوماتٍ متعلّقة بأرقام الربح المعلنة².

إنّ المنظور الأول تمّ إعلانه من قبل (1983) Holthausen and Leftwich وذلك انطلاقاً من أنّ الاستنساب الإداري managerial discretion هو طريقة يستخدمها المديرون لإيصال توقّعاتهم الخاصّة عن التدفّقات النقدية المستقبلية للشركة إلى المستثمرين، حيث أنّهم يقومون بذلك مستخدمين المعلومات الخاصّة التي تتوافر لديهم دون غيرهم من أصحاب المصالح Stakeholders، حيث أنّه وبحسب تعبير (2010) Dechow et al. فإنّ التسويات الاستنسابية أو الشاذة³ تعطي انطباعاً عن وجود تحريفاتٍ ناتجةٍ عن تطبيق القواعد المحاسبية أو إدارة الأرباح، بالإضافة إلى الربط بين التسويات الإجمالية والتسويات الاستنسابية من خلال أنّ الشركات التي لديها تسويات إجمالية عالية فهذا يشكّل مؤشّر يدلّ أنّ لديها أيضاً تسويات استنسابية عالية، وبحسب (1989) Schipper. فإنّ تصرف الإدارة في هذه الحالة لا يتضمّن فقط اختيارهم للإجراءات المحاسبية وإنّما أيضاً اختيار التقديرات المطلوبة من قبل تلك الإجراءات، ولن يكون لدى حملة الأسهم وأصحاب المصالح القدرة الكافية على الوصول إلى المعلومات الملائمة لتقييم أفعال الإدارة في ظلّ درجةٍ مرتفعةٍ من عدم تماثل المعلومات⁴؛ ويتمّ التركيز في الأبحاث على المنظور الانتهازيّ بشكلٍ

¹ Beneish, M., Press, E. and Vargus, M. E. 2004. "Insider Trading and Incentives to Manage Earnings". Working Paper. <http://ssrn.com/abstract=495862>.

² Beneish, M.D. 2001. "Earnings Management: A Perspective". *Managerial Finance*, Vo.27-No.12(2001)-PP(3-17)- P5.

³ التسويات الاستنسابية تستعمل كمصطلح مرادف للتسويات الشاذة، وإنّ التسويات الاستنسابية تدل على أفعال اختيار محاسبي أكثر من أخطاء في القياس.

⁴ Schipper, K. 1989. "Earnings management". (*Accounting Horizons*, 3 (4)- pp.(91-102) -P.93.

أكبر لأنه يُشير إلى المشاكل المحتملة الناتجة عن إدارة الأرباح دون التركيز على المنظور المعلوماتي الذي يحاول أن يعطي جانباً فيه نوعاً من الإيجابية لإدارة الأرباح.

ويقوم مفهوم إدارة الأرباح على نوعين رئيسيين من المقومات:

- 1- المقوم الأول: يقوم على طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والحرية والمرونة المعطاة فيها، وطبيعة أساس الاستحقاق في المحاسبة Accrual Basis، حيث أنّ المبادئ المحاسبية تتيح للإدارة مرونة كبيرة للاختيار بين أكثر من بديل في معالجة مجموعة من العمليات المحددة، كما أنّ أساس الاستحقاق يتطلب استخدام الإدارة حكمها في اختيار السياسات المحاسبية، وفي هذا المجال فإنّ التأكيد على أساس الاستحقاق ينطلق من اعتبار واضعي المعايير أنّ أساس الاستحقاق في القياس أفدر على قياس الأداء الأساسي للشركات من القياس المعتمد على الأساس النقدي الذي يعتمد على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة¹.
- 2- المقوم الثاني: يقوم على موقع الإدارة في الشركة وتكاليف الوكالة، وطبيعة الدوافع وراء الاختيار المحاسبي بشكل عام، وممارسات الإدارة بهذا الخصوص.

1-2-1-1: تعريف إدارة الأرباح:

إنّ من أهمّ التعريفات المقدمّة لإدارة الأرباح، والتي قدّمت ثلاث وجهات نظر في تعريف إدارة الأرباح، هي هذه التعريفات التالية:

1- تعريف Davidson et al (1989)²: حيث عرّفوا إدارة الأرباح بأنّها: "العملية التي تقوم على اتخاذ خطواتٍ متممّةٍ متوافقةٍ مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP للحصول على المستوى المرغوب من الأرباح التي يتمّ التقرير عنها".

2- تعريف Schipper (1989)³: حيث عرّفها بأنّها: "هي تدخّلٌ هادفٌ Purposeful intervention في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بقصد الحصول على منافع خاصة، بحيث يكون هذا التدخل يتماشى مع السير الطبيعي للعمليات، أي من خلال التدخل

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.361.

² *Cited in* Schipper, K. 1989. "Earnings management". *Accounting Horizons*, 3 (4)- pp.(91-102). P.92.

³ Schipper, K. 1989. "Earnings management". *Accounting Horizons*, 3 (4)- pp.(91-102). P.92.

في توقيت الاستثمار أو القرارات الماليّة بهدف تعديل الأرباح المعلنة أو مجموعات فرعية منها".

3- تعريف (Healy and Wahlen (1999)¹: قاموا بتعريفها بأنّها: "هي عملية تحدث عندما يستخدم المديرون قدرتهم على تعديل التقرير عن الأرباح أو تنظيم الصفقات بهدف تعديل التقارير الماليّة إمّا لتضليل mislead أصحاب المصالح stakeholders بشأن الأداء الاقتصاديّ الأساسيّ للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على أرقام الربح المعلن".

كما أنّه قد عرّفها (Rosfield (2000) بأنّها: "تمثل أيّ سلوكٍ تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي يظهر في القوائم الماليّة، ولا يرافقه تحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي إلى تأثيرات سلبية على المدى الطويل"².

ولقد عرّفها (عيسى، 2008)³ بأنّها: "أنشطة متعدّدة يقوم بها المديرون بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصّة".

1-2-1-2: النظريات المرتبطة بعملية نشوء إدارة الأرباح:

إنّ ارتباط تزايد التركيز على المشاكل المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح مع انفصال الملكية عن الإدارة يدفع لدراسة نظرية الوكالة ونظرية كفاءة السوق وعلاقتها بإدارة الأرباح.

1- نظرية الوكالة:

لقد كان لانفصال الملكية عن الإدارة، وما رافق هذا من تعارضٍ في المصالح بين الأطراف الفاعلة في الشركات في إطار المدخل الإيجابي لنظرية الوكالة (بحيث يتصرّف أحد أطراف العقد حسب مصالحه الذاتية) إلى حدوث مشاكل الوكالة والتي ينتج عنها تكاليف الوكالة Agency Costs⁴، والتي تُقسّم إلى ثلاثة عناصر:

¹ Healy, P.M. and Wahlen, J.M. 1999. "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting". *Accounting Horizons*.

² Rosenfield, P. 2000. "What Drives Earnings Management?". Available from: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opinion.htm>.

³ عيسى، سمير كامل محمد. 2008. "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (45)، يوليو 2008- ص13.

⁴ حماد، طارق عبد العال. 2005. "حوكمة الشركات (تطبيقات الحوكمة في المصارف)". الدار الجامعية، مصر. ص68

أ- تكاليف إشراف Monitoring التي يتحملها الطرف الموكل نتيجة رقابته لتصرفات سلوك الوكيل.

ب- تكاليف الالتزام Binding التي يتحملها الطرف الوكيل.

ج- الخسارة المتبقية Residual: الناتجة عن الاختلاف في تصرفات الوكلاء وهم وكلاء عن تصرفاتهم فيما لو كانوا ملاكاً.

وإن تصرفات الوكلاء في هذا المجال قد تستغل وجود اقتصاد في تكاليف الإشراف ومحاولة إظهار الالتزام من قبلها مع اختلاف أهدافها عن أهداف الموكلين للتأثير على رقم الربح المعلن، وهذا الرقم يشكّل أحد أهم الأرقام التي يُعتمد عليها في تقييم عمل الوكيل، وفي هذا المجال قد يعمد الوكلاء إلى التأثير على رقم الربح من خلال ثلاثة أنواع من القرارات وهي:

أ- النوع الأول: وفيه تأخذ الإدارة قرارات خاصة تدخل في نطاق وسلطة الإدارة تستهدف من خلالها التأثير على النتائج المعلنة، ويكون هذا الأمر مترافقاً مع تغيير فعلي في الوضع الاقتصادي للشركة، ويتم ذلك من خلال التحكم بتوقيت الأحداث الاقتصادية الطبيعية في المنشأة، وذلك من خلال التقديم أو التأجيل في توقيت هذه الأحداث؛ ويصنّف هذا النوع من القرارات ضمن المدخل الحقيقي للتأثير على رقم الربح، ويتم هذا إما عن طريق إدارة المبيعات من خلال نقل الإدارة لمبيعات سنوات لاحقة لتتم في السنة الحالية من خلال عدّة أساليب: إما بتقديم خصومٍ عاليةٍ على المبيعات أو تخفيض معدّل الفائدة على المبيعات الآجلة، أو تخفيض قيمة الدفعة المقدّمة على المبيعات الآجلة، أو عن طريق العمل على إدارة المصروفات الاختيارية مثل مصاريف الإعلان أو مصاريف الإصلاح والصيانة والبحوث والتطوير وغيرها، أو عن طريق إدارة عملية الإنتاج في المنشأة، ورغم أنّ هذا النوع من القرارات يرافقه تغيير حقيقي في الوضع الاقتصادي للمنشأة، فإنّ الخطر من هذا النوع من القرارات يأتي من هدف الإدارة من وراء اتخاذها هذا النوع من القرارات، هل قيامها بذلك هو استجابة طبيعية لبعض الأوضاع والظروف المحيطة بالمنشأة، وفي هذه الحالة يكون اتخاذ مثل هكذا قرارات أمراً إيجابياً، أمّا في حال كان اتخاذ هذه القرارات ناتج عن سلوكٍ انتهازيٍّ للتأثير على النتائج المعلنة وبالتالي تحقيق منافع ذاتية معيّنة، يصير الأمر سلبياً في

هذه الحالة، وهذا يمثل جوهر عملية إدارة الأرباح التي تعتمد على التدخّل في توقيت العمليات الاقتصادية.

ب- النوع الثاني: وفيه تأخذ الإدارة قرارات للتأثير الدفترّي (فقط) على المعلومات المحاسبية، والتي لا يرافقها تغيير حقيقيّ في الوضع الاقتصاديّ للمنشأة، وهذا النوع من القرارات يمثل جوهر عملية إدارة الأرباح التي تعتمد على التدخّل المحاسبيّ في القوائم المالية.

ج- النوع الثالث: هذا النوع يقوم على التأثير الشكليّ على المعلومات المحاسبية، والذي يقوم على إدارة الإفصاح المحاسبيّ، وينطوي على عملية تحايلٍ وخداعٍ واضحةٍ من الإدارة من خلال ضعف في الشفافية والإفصاح في البيانات المحاسبية المعلنة. وإن كلاً من النوعين الثاني والثالث يدخلان في نطاق المدخل المحاسبيّ لإدارة الأرباح.

2- نظرية كفاءة السوق Market Efficiency:

إنّ الممارسات المحاسبية تشهد تراكمًا لرصيدٍ متنوّعٍ من الأدوات العملية المستخدمة في معالجة البيانات المالية للمنشأة لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية والتي يُعبّر عنها بالسياسات المحاسبية، وهذا التراكم نتج عن تدخّل خبرات وتجارب المحاسبين عبر الزمن في إيجاد الأدوات التي تتلاءم مع كلّ ظرفٍ اقتصاديٍّ، ومع كلّ هذا التنوّع في السياسات المحاسبية تأتي "نظرية السوق الكفاء" لتعطي للإدارة الحرية الكاملة في اختيار سياساتها المحاسبية طالما أنّها تقوم بالإفصاح عن سياساتها المحاسبية المتبعة وعن التغييرات التي تحدث فيها، وذلك لافتراض هذه النظرية توفّر درجة كافية من الوعي والإدراك لدى المستخدمين للقوائم المالية المحاسبية بدلالة الأرقام التي تحويها هذه القوائم وبأثر أيّ تغييرٍ أو استخدامٍ لبديلٍ من البدائل المحاسبية على هذه الأرقام، وإنّ وجود هذه النظرية يسهّل عملية استخدام الإدارة للخبرات المحاسبية التي تتوفر لديها في إدارة الأرباح وخصوصاً في ظلّ ما يُطلق عليه مصطلح "المحاسبة الإبداعية" الذي سيتم استعراضه لاحقاً.

1-2-2: دوافع وحوافز إدارة الأرباح:

إنّ هناك دافعين رئيسيين وراء ممارسة إدارة الشركات لإدارة الأرباح وهما:
أ- دافع انتهازيّ Opportunist: ويكون الهدف منه تحقيق منافع ذاتية للإدارة.

ب-دافع الكفاءة Efficiency: يهدف إلى إبقاء صورة الشركة بشكلٍ تقدر من خلاله على المنافسة في السوق، وذلك عن طريق التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية للشركة، ويتم هذا من خلال إظهار دخل الشركة بشكلٍ يحقّق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة.

وحسب (2001) Beneish فإنّ الدافع الانتهازي لإدارة الأرباح له تأثيرٌ جوهريٌّ أيضاً على المركز الحقيقي للشركة، ويؤدّي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

وإنّ عملية إدارة الأرباح تتمّ من خلال التحفيز لإدارة الشركات على ممارسة إدارة الأرباح، وبشكلٍ عامّ تأخذ ممارسة إدارة الأرباح بعدين أساسيين هما:

- زيادة الأرباح في الفترة الحالية على حساب فتراتٍ سابقةٍ أو مستقبليةٍ؛

- تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح فتراتٍ سابقةٍ أو مستقبليةٍ.

وبشكلٍ تفصيليٍّ يأتي هذا التحفيز من مجموعة من الحوافز التي تقود وتحدّد طبيعة عملية إدارة الأرباح والتي تنقسم إلى ثلاثة أقسامٍ رئيسيةٍ حسب الدوافع: قسم من الحوافز تنطوي على الدافع الانتهازي، وقسم ينطوي على دافع الكفاءة، وقسم ينطوي على الدافعين معاً؛ وإنّ توقيت وحدة وأسلوب إدارة الأرباح يتوقّف على طبيعة الحافز أو مجموعة الحوافز التي تؤثر على الإدارة وتدفعها نحو ممارسة إدارة الأرباح، مثلاً طبيعة حوافز سوق المال والتي تسبق عروض الأسهم تدفع نحو إدارة الأرباح في وقتٍ يختلف عن الوقت الذي يتمّ فيه إدارة الأرباح في حالة حوافز عقود مكافآت الإدارة والتي سيرد ذكرها لاحقاً، وقد ذكر (1997) Burgstahler and Dichev أنّ معظم دراسات إدارة الأرباح تهتمّ بشكلٍ نوعيٍّ بدوافع محدّدة لإدارة الأرباح (مثل حوافز ترتبط بخطط حوافز وتعويضات المديرين التنفيذيين)، ومن ثمّ يتمّ اختبار فيما إذا كانت الأرباح يتمّ إدارتها من خلال طريقة إدارة أرباح محدّدة (مثل إدارة التسويات)¹، وفي هذا المجال فقد ركّز البحث الحالي على الحوافز الضريبية التي قد تدفع نحو ممارسة إدارة الأرباح، بعد تحديد درجة ممارسة إدارة الأرباح من خلال درجة التسويات الاستثنائية في حسابات الشركات المدروسة باستخدام نموذج محدّد هو نموذج Jones المعدّل.

¹ Burgstahler, D. and Dichev, I. 1997. "Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses". *Journal of Accounting and Economics*- 24(1), PP.99-126. P.112.

ويتمّ فيما يلي عرض أهمّ حوافز إدارة الأرباح التي تنقسم إلى المجموعات الرئيسية التالية:

1-2-2-1: حوافز ترتبط بسوق المال Market Incentives.

2-2-2-1: حوافز ترتبط بالترتيبات التعاقدية Contractual Incentives.

3-2-2-1: حوافز ترتبط بالترتيبات التنظيمية.

4-2-2-1: حوافز عدم تماثل المعلومات.

1-2-2-1: حوافز ترتبط بسوق المال Market Incentives:

ترتبط هذه المجموعة من الحوافز بحركة الأسهم في السوق الماليّ، بحيث تُدفع الإدارة إلى التدخّل في البيانات المحاسبية للتقرير عن أرقام ربحٍ تمكّنها من التأثير على سلوك المستثمر في سوق المال، حيث أنّ العلاقة التي تربط بين الأرباح التي يتمّ الإعلان عنها في القوائم المالية والقيمة السوقية للشركة تشكّل حافزاً للمديرين لممارسة إدارة الأرباح، وذلك بقصد الاستفادة من التأثير الناجم عن هذه العلاقة، وحسب (Kothari (2001 فإنّ البحث المحاسبيّ على مدى الأربعة عقود الأخيرة من القرن الماضي أنتج حجماً كبيراً من العمل الذي يُظهر أنّ ردود فعل السوق تكون إيجابية على الأخبار الإيجابية Good News للأرباح¹.

وتلقى مجموعة حوافز السوق الماليّ تأكيداً من الأبحاث على أهميتها وأهمية زيادة التركيز عليها في الأبحاث المستقبلية، حيث يذكر (Dechow and Skinner (2000 أنّ على الأكاديميين أن يركّزوا بشكلٍ أكبر على حوافز السوق الماليّ لإدارة الأرباح².

ويتفرّع عن هذه المجموعة عدّة حوافز توضّح الغاية من إدارة الأرباح، وأهمّ الحوافز التي تنطوي

تحت هذه المجموعة:

1. عروض الأسهم.
2. تنبؤات المحلّين.
3. خيارات الأسهم.
4. مشاركة الإدارة في الملكية.

¹ Kothari,S. 2001. "Capital market research in accounting". (*Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), PP.105-2321).

² Dechow,P. and Skinner,D. 2000. "Earnings Management: Reconciling the Views of accounting academics, Practitioners and regulators". (*Accounting Horizons*, 14(2), PP.235-250). P. 236.

1- عروض الأسهم:

أظهرت دراسات كل من Teno et al. (1998), Rangan (1998), Jacobson and Pitman (2005) أنّ الشركة تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح قبل القيام بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها.

كما يُلاحظ أنّ هناك حافز هامّ للإدارة لممارسة إدارة الأرباح عند الطرح الأولي للأسهم Initial Public Offerings IPOs حيث تهدف الإدارة إلى التأثير على السعر السوقيّ للسهم عند حدوث عروض الأسهم من أجل رفع الأسعار السوقيّة لهذه الأسهم، حيث لا يكون هناك سعر سوقيّ سابق للأسهم فتعمل الإدارة على زيادة السعر الأولي لها، ويذكر Gioielle and Carvalho (2008) في هذا المجال أنّ إدارة الأرباح في وقت عروض الملكية الأولية IPO هي مسألة مهمّة، لأنّها قد تقود المستثمرين لدفع سعرٍ غير واقعيّ لقاء الأسهم التي يحصلون عليها، وبالمقابل هناك أبحاث لم تؤيد هذه الفرضية بشكلٍ كاملٍ كما في دراسة Otagawa (2002) التي أظهرت نتائجها أنّ الإدارة لديها حافز لاستخدام التسويات التي تزيد الأرباح التي يتمّ التقرير عنها بعد سنة من عروض الملكية وليس قبل سنة، ولكن في نتيجة بحث Gioielle and Carvalho (2008) اللذان قاما بتقسيم دراستهما العمليّة إلى أربعة أقسامٍ على أساس العروض وهي فترة ما قبل العروض وأثناء العروض وفترة إقفال العروض Lock-up وفترات ما بعد الإقفال Post-lock-up، وقاما بملاحظة عمليّات إدارة الأرباح في هذه المراحل الأربعة، فقد وجدوا أنّ عمليّات تضخيم الأرباح earnings inflation تحدث في فترة العروض فقط، وأنّه يبدأ نقيض ذلك أي عمليّة تقليص في الأرباح earnings deflation بعد العروض (فترة الإقفال Lock-up) ¹.

2- تنبؤات المحلّين:

إنّ لدى الإدارة الحوافز لتحقيق أرقام ربحٍ مخطّطةٍ تتسجم مع توقّعات المحلّين الماليين، وذلك لتفادي الآثار السليبيّة التي قد تتجم عن عدم مقابلة هذه التوقّعات، حيث أنّه حسب Skinner and Sloan (2002) فإنّ الفشل في مقابلة أو تخطّي توقّعات السوق قد تؤدي إلى نتائج سيّئة على الشركات، حيث أنّ الشركات التي تكون في طور النمو والتي لا تستطيع مقابلة توقّعات المحلّين

¹ Gioielli,S.P. and Carvalho,A.G. 2008. "The Dynamics of Earnings Management in IPOs and the Role of Venture Capital". Working Paper. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1134932>, P.22.

بنسبة 0.5% من سعر السهم تعاني من عوائد سلبية غير عادية بانخفاض قد يصل إلى 10% و 15%¹، بل وقد تسعى الإدارة لتحقيق أرقام ربح أعلى من توقعات المحللين بدافع نفسي لديها، وذلك حتى لا تظهر الإدارة بموقفٍ ضعيفٍ نوعاً ما، ولقد اعتبر Habib et al. (2009) أن توقعات المحللين الماليين يشكل واحداً من أهم المقاييس المحددة للأرباح Earnings Benchmarks².

3- خيارات الأسهم Stock Options:

ويأتي هذا الحافز عندما تتحدّد تعويضات الإدارة بناءً على الموقع السوقي للشركة، والتي يمكن تلمسها بشكلٍ كبيرٍ من خلال التعويضات التي يتمّ تقديمها من خلال خيارات الأسهم، بحيث يتمّ وضع مصلحة الإدارة في إطارٍ واحدٍ مع قيمة الشركة من أجل تخفيض مشاكل الوكالة، وهي تتأثر بشكلٍ كبيرٍ بمعلومات الأداء في الشركة التي تنعكس على الأسعار السوقية للأسهم، وإنّ هذا الخيار يؤدي إلى جعل مكافآت الإدارة ترتبط مع إدارة الأسهم وليس لقاء إدارة الشركة وهو ما يتضح في بحث (2002) Arthur Levitt³، وبالمقابل فإنّ دراسة (1996) Dechow et al. لم تجد أنشطة بيع أسهم للمديرين بأسعار عالية وشاذة في السنوات التي شهدت تلاعبات محاسبية، وكذلك على الرغم من أنّ دراسة (2010) Armstrong et al. لم تجد علاقةً إيجابية بين حساسية التعويضات المرتبطة بالأسهم مع احتمالية وجود احتيالٍ محاسبيّ، فإنّ استخدام خيارات الأسهم يمكن أن تُشكّل دافع للإدارة باتجاه اختيار التسويات المحاسبية التي تزيد الأرباح المحاسبية خلال فترة منح الخيارات، وبالتالي زيادة الأسعار السوقية للأسهم، ممّا يسهم بزيادة تعويضاتهم من خيارات الأسهم.

4- مشاركة الإدارة في الملكية:

إنّ هيكل الإدارة والملكية والتفاعل بينهما في المنشأة هو موضع تركيزٍ من حيث علاقته بممارسة الإدارة لعملية إدارة الأرباح، وذلك لكشف هل لمشاركة الإدارة بالملكية أو عدم مشاركتها تأثير على الاختيار الاستراتيجي للتسويات المحاسبية التي تقوم بها الشركة، وفي هذا المجال فإنّ زيادة استقلالية الإدارة عن الملكية قد يؤدي إلى زيادة محتملة في قدرة هذه الإدارة وفي دوافعها للقيام

¹ Skinner,D.J. and Sloan,R. 2002. "Earnings Surprises, Growth Expectations, and Stock Returns or don't let an earnings torpedo sink your portfolio". (Review of Accounting Studies, 7(2-3), PP.289-312). P.299.

² Habib,A. and Hansen,J.2009. "Target Shooting: Review of Earnings Management around Earnings Benchmark". Working Paper. <http://ssrn.com/abstract=1162852> .

³ Levitt, A., 2002, Take on The Street. Pantheon Books: New York. P 111.

بالاختيار المحاسبيّ للتسويات المحاسبية، وذلك للوصول إلى هدف تعظيم المنفعة الخاصة للإدارة¹، هذا الأمر يتضح من خلال العلاقة التي توصل إليها (1987) Moses من ناحية أنّ وجود اهتمام وانتباه من قبل الإدارة تجاه تقييم الغير لأدائها فيما يتعلّق بإدارة الموارد المتاحة قد يدفعها إلى إدارة الأرباح²، وهذا الأمر يكون بدرجة أقلّ في الشركات التي تخضع لسيطرة أصحاب رأس المال فيها، وهو ينسجم مع ما توصل إليه (2003) Gul et al. من خلال العلاقة الضعيفة التي تربط بين السلوك النفعيّ للإدارة واختيارها للتسويات المحاسبية عندما تشارك في الملكية³.

1-2-2-2: حوافز ترتبط بالترتيبات التعاقدية Contractual Incentives:

وتتمّ من خلال ما أشار إليه (1999) Healy and Wahlen بأنّ التعاقد بين الشركة وأطراف أخرى والذي يعتمد على أساس النتائج المحاسبية أو يبني عليها، يولّد حافزاً لدى المديرين لممارسة إدارة الأرباح من أجل تجنّب مخالفة العقود وتحقيق النتائج المطلوبة، وكمثالٍ على هذا النوع من الحوافز ما يتعلّق منها بعقود الديون Debt Covenants أو تعظيم مكافآت الإدارة، أو مقابلة شروط القروض، أو الأمان الوظيفي، أو اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات، ويتمّ التركيز هنا على الحوافز التي تتعلّق بعقود الدين وعقود مكافآت الإدارة كأمثلة عن الترتيبات التعاقدية.

1. عقود الدين.

2. عقود مكافآت الإدارة.

1- عقود الدَّين:

إنّ العلاقة بين إدارة الأرباح وعقود الدين تأتي بهدف تقليص القيود المفروضة بموجب اتفاقيات الدَّين من جهة، أو لتفادي مخالفة العقود وما ينتج عنها من تكاليفٍ من جهةٍ أخرى.

ويزيد ميل الإدارة لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تهدف لزيادة الأرباح المُعلن عنها مع اقتراب الشركات من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، في هذا المجال فإنّ وجود مخاطر من ناحية مخالفة عقود الدين ممكن أن يدفع الإدارة لاستخدام الطرق المحاسبية التي

¹ جماني، عمر عيسى. 2001. "سلوك تمهيد الدخل في الأردن- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان". المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول-مايو، ص 121.

² Moses, O. 1987. "Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes". (The Accounting Review, April).

³ Gul, F. et al. 2003. "Discretionary Accounting Accruals, Managers' Incentives, and Audit Fees". (Contemporary Accounting Research, Vol.20, No.3).

تزيد الأرباح المعلن عنها والعكس بالعكس¹، وكذلك وجد (Dechow et al. 1996) أنّ الشركات ذات التلاعبات المحاسبية لديها رافعة مالية عالية، وهي عرضة لانتهاك عقود الدين في الفترة التي فيها تلاعبات أو بعدها، وذلك قياساً إلى الشركات التي ليس فيها تلاعبات، في حين لم يجد (Beneish 1999) اختلافاً ذا دلالة إحصائية بين الشركات التي فيها تلاعبات والشركات التي ليس فيها تلاعبات فيما يخص نسبة الرافعة المالية أو مخاطر التأخر عن الدفع.

ومن ناحية أخرى، فإنّ الإدارة كوكيل عن الملاك يمكن أن تقوم باختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي لتحويل الثروة من أصحاب الدين إلى حملة الأسهم أو الملاك، ويتم هذا من خلال عدة إجراءات مثل: إجراء توزيعات أو تسويات غير مصرح بها مثل تصفية أحد أصول الشركة وتوزيع العائد منها كتوزيعات أرباح Dividends، أو إعادة شراء أسهم الشركة بعلاوة Premium، أو استبدال أصل من أصول الشركة، أو قبول مشاريع مخاطرها أعلى مما كان يتوقعه أصحاب الدين، والقيام باستثمارات مبالغ فيها من خلال الاحتفاظ بالتدفقات النقدية لتمويل مشاريع قيمتها الحالية سالبة².

من ناحية أخرى، فإنّ زيادة تقلب أرباح الشركة يزيد احتمالية إفلاسها بصورة عامة مما يؤدي إلى انخفاض قيمة سندات الدين في الشركة، وهذا يدفع الإدارة إلى القيام بتمهيد الدخل لتجنب انخفاض سندات الدين التي تصدرها الشركة لتمويل نشاطها³.

2- عقود مكافآت الإدارة:

أوضح (Healy 1985) بأنّ نظام الحوافز والتعويضات للإدارة قد يؤثر على دوافع هذه الإدارة للتأثير على الربح، ويتم في هذا الصدد التمييز بين أربع حالات⁴:

أ- حالة زيادة الربح الفعلي عن الحد الأقصى للأرباح، وفي هذه الحالة يكون الدافع لدى الإدارة لتخفيض ربح الفترة الحالية لحساب الفترات التالية، بشكل يضمن استمرارية المكافآت؛

¹ Sweeney, A. 1994. "Debt-Covenant Violations and Manager's Accounting Responses". (Journal Of Accounting And Economics, 17, PP. 281-308).

² Bradley, M., and Roberts, M. 2004. "The Structure and Pricing of Corporate Debt Covenants". Working Paper. The Fuqua School of Business, Duke University.

³ Carlson, S.J. and C.T. Bathala. 1997, "Ownership Differences and Firms' Income Smoothing Behavior". (Journal of Business Finance and Accounting, Winter, PP.527-545).

⁴ Healy, P. 1985. "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions". (Journal of Accounting and Economics, (Vol. 7), PP 85-107).

- ب- حالة انخفاض الربح الفعلي عن الحد الأدنى للأرباح، وفي هذه الحالة يكون الدافع لدى الإدارة لزيادة ربح الفترة الحالية على حساب الفترات اللاحقة، لضمان الحصول على مكافآت في الفترة الحالية؛
- ج- إذا كان ربح الفترة الحالية هو المعيار الذي يتم اتخاذه في تحديد مكافأة الإدارة في الفترات المقبلة، فعندئذ يتولد لدى الإدارة الدافع لتجنّب وضع مستوى ربحٍ قد يصعب تحقيقه عملياً، من أجل المكافأة في الفترات المقبلة؛
- د- إذا كان مستوى الربح الفعلي أقلّ من الحد الأدنى للأرباح بدرجة كبيرة، فهذا يوّد لدى الإدارة الدافع لتخفيض الربح إلى مستوى أقلّ ممّا هو عليه، أو تحويله إلى خسائر حتى تضمن الإدارة الحصول على مكافأة في الفترات المستقبلية وهذا ما يُطلق عليه "محاسبة الاغتسال الكبير Big Bath" -التي سترد لاحقاً-.

1-2-2-3: حوافز ترتبط بالترتيبات التنظيمية:

ترتبط هذه المجموعة من الحوافز بكون الشركة هي عبارة عن منظمة ضمن مجموعة من الوحدات المتنافسة في نظام معيّن، وهذا دفع العديد من المنظمات التي تتولّى الإشراف على عمل الشركات للاهتمام بعملية ممارسة إدارة الشركات في إطار التركيز على جودة الأرباح المحاسبية وسلامة التقرير المالي¹، وهذا يشكّل حافزاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح بشكلٍ يؤثر على موقع الشركة ضمن هذه المجموعة، والحوافز التي يتم تناولها والمرتبطة بهذه المجموعة هي:

1- حجم المنشأة.

2- التنظيم على مستوى الصناعة.

3- الضرائب على الدخل.

1- حجم المنشأة:

إنّ حجم المنشآت يُعتبر محدداً من المحددات لدرجة الرقابة من قبل الجهات الحكومية على أعمال المنشآت، حيث يُلاحظ أنّ المنشآت ذات الحجم الأكبر تحوز على درجة أكبر من الرقابة

¹ Balsam,S. et al. 2000. "Accruals Management, Investor Sophistication, and Equity Valuation: Evidence Form 10 – Q Filings". Working Paper, Temple University, Philadelphia.

على أعمالها، ويمكن أن تُعزى أسباب زيادة الرقابة إلى التأثير الكبير لنتائج أعمال هذه الشركات على المستوى الاقتصادي الكلي، وهذا الأمر يدفع الشركات إلى التقليل من التقلبات التي تزيد تركيز الرقابة على أعمالها والذي قد يؤدي إلى التدخّل الحكومي في أعمالها، حيث أنّه من الممكن أن يُنظر إلى التقلبات في نتائج الشركات والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة في الأرباح على أنّها تعني وجود حالة احتكار في عمل الشركة، بالمقابل يمكن النظر إلى التقلبات في نتائج الشركات التي تأخذ شكل انخفاض كبير في الأرباح على أنّها تعني وجود مؤشر لاحتمال حدوث تعثر في عمل الشركة، وفي الحالتين يستدعي الأمر التدخّل من قبل الهيئات الإشرافية على عمل الشركات.

2- التنظيم على مستوى الصناعة:

إنّ المجال الذي تعمل فيه الشركة ممكن أن يؤثر على دوافع الإدارة في هذه الشركات باتجاه ممارسة إدارة الأرباح من خلال الإجراءات التنظيمية التي تضبط مجال عمل الشركات، خصوصاً التي يتم الإشراف عليها أو تنظيمها بالاعتماد على الأرقام المحاسبية المعلن عنها. فقد تشكل الإجراءات التنظيمية دافعاً لزيادة أرقام الربح المعلن، وهذا ما يمكن ملاحظته بشكل أكبر في القطاع المالي من مصارف وشركات تأمين كالأنظمة التي تتطلب تحقيق حدّ أدنى من الملاءة المالية من قبل الشركات التي تعمل في قطاع التأمين، وقد تلجأ مثل هذه الشركات إلى خفض احتياطات خسارة دعاوى عند تعرّضها لأيّ عجز ماليّ قد يؤدي إلى تسليط الضوء عليها من قبل الهيئات الإشرافية¹، بالمقابل قد تشكل هذه الإجراءات التنظيمية دافعاً لتخفيض رقم الربح المعلن، كالإجراءات التي تحدّد سقف الأسعار في الشركات الخدمية بناءً على النتائج المحاسبية لهذه الشركات، ممّا يدفع هذه الشركات لاختيار التسويات المحاسبية التي تضمن بقاء الأرباح ضمن مدى مقبول دون تجاوزها حدّ معيّن، بالشكل الذي يضمن المحافظة على سقف مرتفع لأسعار خدماتها.

3- الضرائب على الدّخل:

يرتبط هذا النوع من الحوافز بشكل مباشر ويصبّ في صلب الموضوع الذي يتم تناوله في هذا البحث، حيث أنّه من بين الحوافز التي يتمّ دراستها ما يرتبط بهدف تقليل الدّخل الخاضع للضريبة،

¹ Adiel,R. 1996. "Reinsurance and The Management of Regulatory Ratios and Taxes In The Property-Casualty insurance industry". (Journal of accounting and economics, 22(1-3), PP.207-240).

حيث تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح لتقليل الربح الخاضع للضريبة المعلن عنه للدوائر الضريبية، وعلى الرغم من أن السلطات الضريبية تتجّه لفرض قواعد محاسبية محدّدة لحساب الأرباح الخاضعة للضريبة ممّا يخفّض من مجالات التلاعب لدى الإدارة، لكن يبقى لدى الإدارة طرق متعدّدة للتأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما في حالة الاختيار بين طرق تقييم المخزون السلعي، مثلاً يمكن أن تستخدم المنشآت طريقة التقييم الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO -التي تمّ إلغائها استخدامها حالياً بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2- لتقييم المخزون السلعي للأغراض الضريبية في فترات ارتفاع الأسعار¹، وقد درس (Phillips et al. (2003) الموضوع من ناحية استخدام نفقات الضريبة المؤجّلة كمقياس لإدارة الأرباح، من حيث مدى ملاءمة النفقات الضريبية المؤجّلة لعملية تحديد إدارة الأرباح لمواجهة ثلاث قضايا تستهدفها عملية ممارسة إدارة الأرباح وهي: لتجنّب التقرير عن انخفاض الأرباح، ولتجنّب التقرير عن الخسائر، ولتجنّب الفشل في مقابلة تنبؤات المحللين الماليين.

1-2-2-4: حوافز عدم تماثل المعلومات:

يعرّف الدهراوي حالة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بأنها: "حالة تنشأ بين الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية تستطيع فيها الأطراف الداخلية استخدام ما لديها من معلومات داخلية لتحقيق عوائد غير عادية على حساب الأطراف الخارجية"². وتأتي حوافز عدم تماثل المعلومات من امتلاك الإدارة للمعلومات عن أداء وعمليات الشركة والتي لا تتوفّر لأيّ طرفٍ آخر له علاقة مع الشركة أو خارج الشركة³، ممّا يمنحها القدرة على ممارسة إدارة الأرباح.

ولفهم العلاقة التي تربط عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry مع إدارة الأرباح هذا يعيدنا إلى فقرة "تعريف ومفهوم إدارة الأرباح" من هذا البحث، حيث كان قد تمّ ذكر أنّ لإدارة الأرباح منظوران (منظور انتهازيّ، ومنظور معلوماتيّ)، و يهّمنا في هذا المجال المنظور المعلوماتيّ لإدارة الأرباح، حيث يركز هذا المنظور على وجود معلوماتٍ خاصّة لدى الإدارة قد تستخدمها عند

1 Scott,W. 1997. "Financial Accounting Theory". (New Jersey: Prentice Hall), P.304.

² الدهراوي، كمال الدين مصطفى. 1994. "دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال". مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، ص. 43-89.

³ Huang and chang,h. 2006. "A comprehensive study of information asymmetry phenomenon of agency relationship in the banking industry". (Journal of American academy of business,vol.8, PP. 91-97).

الاختيار المحاسبيّ بما في ذلك اختيار القواعد والسياسات المحاسبية المطبقة أو التقديرات التي تتطلبها هذه السياسات.

وقد يكون لإدارة الأرباح في هذا المجال دور إيجابي في بعض الحالات، من خلال جعل التقارير أكثر تنقيفاً وإعلاماً للمستخدمين، حيث تُسهّم إدارة الأرباح بإظهار المعلومات الخاصة بالإدارة في التقارير المالية من خلال تدخّل الإدارة في هذا التقرير وإضافة أحكامها المبنية على أساس هذه المعلومات الخاصة التي تمتلكها.

ومن جهةٍ أخرى فإنّ توفّر هذه المعلومات الخاصة، وفي إطار افتراض المنفعة الذاتية Self Interest والمتوافق مع تعارض المصالح بين أطراف التعاقد في إطار المدخل الإيجابي لنظرية الوكالة الذي ينظر إلى الشركة كسلسلة Nexus من العقود بين أطراف متعدّدة ذات صلة بالشركة والتي تتصرّف بشكلٍ رشيدٍ وعقلانيّ لتعظيم منافعها الخاصة، وما يقابل هذا من صلاحيّات اتخاذ القرارات لدى الإدارة التي تتيح لها اختيار الطريقة المحاسبية وأساس الاستحقاق بشكل يتوافق مع مصالحها، كلّ هذا قد يدفع الإدارة في الشركات إلى حجب معلومات خاصة Private Information عن الأطراف الخارجية، وقد لا يكون عدم تماثل المعلومات يعني بالضرورة الحجب المطلق للمعلومات، بل هو يشمل أيضاً فكرة توقيت توفّر نفس المعلومات للأطراف الخارجية والدقّة والاكتمال في هذه المعلومات، الأمر الذي يشكّل حافزاً للإدارة لممارسة إدارة الأرباح من خلال القيام بالاختيار المحاسبيّ بشكل استنسابيّ بغية تحويل الثروة من المستثمرين إليها، كقيام الإدارة مثلاً باستغلال المعلومات الداخلية التي تتوفّر لديها لدخول السوق من خلال عمليّات التداول مما يُكسبهم عوائد غير عادية على حساب المستثمرين في السوق دون وضوح هذا الأمر لتلك الأطراف.

المبحث الثالث:

طرق وآليات إدارة الأرباح

هناك العديد من الطرق والآليات التي تعتمدها إدارات الشركات خلال ممارستها لإدارة الأرباح، ويلاحظ أنّ الآلية التي تستخدمها الإدارة في ممارستها لإدارة الأرباح تتوافق مع الغاية من التدخّل في رقم الربح، فقد تلجأ إلى عملية تمهيد الدّخل والذي يتمثّل بالتدخّل بالأرقام المعلنة لتخفيض أرقام الربح في السنوات الجيدة وتحويل هذه الأرباح لاستخدامها في رفع الأرباح في السنوات السيئة، وتلجأ الإدارة لمثل هذا الإجراء بهدف المحافظة على مستويات الأرباح المعلنة عند حدّ معيّن مرغوب به دون حدوث تطايرٍ في أرقام الربح بين مختلف السنوات.

تناول هذا المبحث أهمّ الطرق والآليات التي تستخدمها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح، من خلال التقسيمات التالية:

1-3-1: طرق وأساليب إدارة الأرباح.

1-3-2: آليات إدارة الأرباح:

1- تمهيد الدّخل Income Smoothing.

2- المحاسبة الإبداعية Creative Accounting.

3- محاسبة الاغتسال الكبير (إعادة ترتيب الدفاتر) Big Bath Accounting.

1-3-1: طرق وأساليب إدارة الأرباح:

هناك العديد من الطرق التي تتبناها الإدارة للقيام بعملية إدارة الأرباح والتي تركز على التسويات المحاسبية والاعتماد على التقديرات المحاسبية في عملية الاعتراف المحاسبي، وقد عرض Jacobson and Pitman (2005) وغيرهم مجموعة من أهم التقديرات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح والتي يمكن أن يتم استخدامها في إدارتها، نذكر منها¹:

- إن عقود الإنشاءات طويلة الأجل تتطلب تقديرات لدرجة التقدم في انجاز الأعمال المتعاقد عليها والتكلفة المرحلية للانجاز، وهذا يمكن المديرين من استخدام تقديرات متفائلة لدرجة التقدم في انجاز الأعمال وذلك بغرض تضخيم الأرباح (أو العكس).
- يتطلب احتساب اهتلاك الأصول القابلة للاهلاك القيام بتقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقيمة الخردة لهذه الأصول، وهذا يمكن المديرين من استخدام تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة وذلك لتخفيض مصروف الاهتلاك الأمر الذي يسهم بتضخيم الأرباح (أو العكس).
- إن عملية التقرير عن حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق يمكن المديرين من استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، وهذا يخفض المصاريف المنزلة من الإيرادات، الأمر الذي يسهم في تضخيم الأرباح (أو العكس).
- إن عملية تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاجية وتكاليف دفترية يعطي المجال للمديرين لتصنيف بعض التكاليف الهامشية *borderline costs* أثناء فترات نمو المخزون كتكاليف إنتاجية بدلاً من تصنيفها كتكاليف دفترية، وهذا يؤدي إلى تخفيض المصروفات المقطعة من الإيرادات، بما يسهم في تضخيم الأرباح (أو العكس).
- إن عملية الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع يمكن المديرين من التلاعب بتوقيت بيع الأصول كأوراق مالية والأصول الثابتة، مما يؤثر على الأرباح.

¹Jacobson,s.b. and Pitmanm M.K. 2005. "Auditors and Earnings Management". Available From: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002.htm>.

- وجوب إجراء اهتلاك للتكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الأصول لفترة الاستفادة من هذا الضمان، يمكن المديرين من تخفيض المصروفات الحالية وذلك من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان بهدف تضخيم الأرباح.
- يتم الاعتراف بتكاليف الصيانة إما كمصاريف صيانة عادية وبالتالي تُعامل كمصاريف دورية يتم تحميلها على الفترة، أو كمصاريف صيانة غير عادية وفي هذه الحالة يتم اعتبارها مصروف رأسمالي يتم تحميله على الأصل الذي تمت صيانته، وهذا يمكن المديرين من تدعيم أرباح الفترة الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.
- قد يقوم المديرين بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة مبيعات الفترة الحالية، الأمر الذي يسهم في تدعيم الأرباح.
- إن عملية الاعتراف بالمخزون في الدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، تتيح للمديرين ممارسة إدارة الأرباح من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة بقصد تخفيض قيمة المخزون.
- بحسب (Abdelghany, Kh. (2005) فإنه من عام 1973 حتى العام 2005 كان قد أصدر المجلس الأمريكي لمعايير التقرير المالي FASB حوالي 151 معيار محاسبي، بمعدل خمسة معايير في العام الواحد، مع إتاحة التطبيق المبكر لهذه المعايير قبل أن تصبح إلزامية، وإن فترة السماح في التطبيق تتيح للإدارة الفرصة لاختيار العام الأكثر توافقاً مع وضع الشركة لتطبيق المعيار الجديد، وقد قدم Ayres (1986) دليلاً علمياً من ناحية أن الشركات التي استخدمت الاختيار في التنبؤ المبكر لمعيار التقرير المالي الأمريكي رقم SFAS#52 المتخصص بالمحاسبة عن العمليات بالقطع الأجنبي، كان لديها فرصة لزيادة أرباحها بمعدل 0,38 دولار للسهم الواحد، بالمقارنة مع الشركات التي تبنت المعيار لاحقاً؛ وإن التنبؤ المبكر للمعايير المحاسبية التي تزيد الأرباح يمكن أن يؤدي إلى إيصال فكرة بأن الشركات تحتاج لإيجاد دخل من أي مصدر ممكن، وبالتالي فإن التنبؤ المبكر يمكن أن يقلل تقييم المستثمرين لجودة الأرباح.

في هذا المجال يلجأ المحاسبون أيضاً إلى عدّة تقنيّات تساعد في تعديل القوائم بصورة لا تنتهك القانون وصولاً إلى رقم الربح المستهدف، منها:

- إساءة استعمال مبدأ الأهميّة النسبيّة Abuse of Materiality: حيث يمكن أن يقوم المحاسبون باستغلال هذا المبدأ للتلاعب بالأرباح عند إعداد القوائم الماليّة، ويتمّ ذلك من منطلق أنّ هذا المبدأ واسع المفهوم، ومرن، ولا يوجد معيار أو محدّدات معيّنّة لتحديد فيما إذا كان العنصر من القوائم هو هامّ نسبياً أم لا.
- استخدام مبدأ الحيطة والحذر أو التحفّظ Conservative accounting: حيث أنّ محاسبة التحفّظ تعني اختيار الطرق المحاسبية التي تحافظ على انخفاض نسبيّ للقيم المتضمّنة في الأصول (مثلاً إنّ اعتبار نفقات البحث والتطوير كنفقات بدلاً من رسملتها تُعتبر سياسة متحفّظة، والسياسات التي تتضمّن مغالاة في تقدير المخصّصات لكلّ من الحسابات المشكوك فيها ومردودات المبيعات والتزامات الضمان هي سياسة متحفّظة)، وإنّ سياسة التحفّظ لا تؤثر على جودة عناصر الميزانية فقط بل يمتد الأثر إلى عناصر قائمة الدخل، ممّا يؤثّر على الأرباح المعلنة في القوائم الماليّة.
- محاسبة Cookie Jar: ويتمّ من خلال هذه التقنيّات تقليل الأرباح في السنوات الجيدة الأرباح من خلال الاحتياطيّات أو المصاريف العالية أو الاعتراف بالنفقات وإطفائها لمرة واحدة دون رسملتها، ثمّ استخدامها بحالة معاكسة في السنوات ذات الأداء الضعيف لزيادة الأرباح، وأوضّح مثال على هذه العمليّة كان في شركة Worldcom Inc حيث أظهرت مراجعة داخلية كانت قد أجريت في الشركة أنّه كان لديها في شهر آب من العام 2002 مبلغ 2,5 بليون دولار أمريكيّ يمثّل احتياطيّات مرتبطة بدعاوى قضائيّة وضرائب وأرباح غير موزّعة، وقد قامت الشركة باستخدام أغلبها في سلسلة من العمليّات لاحقاً لزيادة الأرباح.
- عمليّة Round tripping: هي عمليّة تقوم على بيع أصل غير مستخدم إلى شركة أخرى، والاتفاق في نفس الوقت على إعادة شراء نفس الأصل أو أصل مشابهه بنفس السعر تقريباً، بشكل يغطي الغاية الحقيقيّة من العمليّة وهي الاقتراض، علماً أنّ مجلس معايير المحاسبة

- الأمريكية حاول تغطية الثغرة حسب SFAS 166 من خلال عدم الاعتراف بالعملية السابقة على أنها عملية بيع لحين نقل المخاطر والعوائد وإلا اعتُبرت العملية اقتراض وليست بيع.
- عملية Back-to-Back: وهي نفس العملية السابقة (Round tripping) ولكن مع وجود فارق زمني، بحيث لا يكون من المخطّط حدوث نفس العمليتين في نفس الوقت بدقة.
 - عملية Swaps: تتم هذه العملية من خلال قيام شركتين ببيع أصولها المتشابهة نظرياً أو افتراضياً لبعضها البعض ممّا يسمح لها بالاعتراف بالأرباح.

كما عرض (Clikman, 2003) لإمكانية قيام الإدارة بتعجيل الاعتراف بالإيراد من خلال وجود مبيعات مرتفعة بصورة غير عادية بالقرب من نهاية فترة إعداد التقارير المالية، ومن ثم يكون هناك مبيعات منخفضة بصورة غير عادية في الفترة اللاحقة، أو قيام الإدارة بتأجيل المصروفات الاختيارية، وتُلاحظ من خلال مصاريف تشغيل منخفضة بصورة غير عادية قرب نهاية فترة إعداد التقارير، ومن ثم يكون مصاريف تشغيل مرتفعة بصورة غير عادية في الفترة اللاحقة، أو إجراءات لتعجيل المبيعات -الذي تمّ ذكره مسبقاً- إمّا من خلال تخفيض أسعار المبيعات ويُمكن ملاحظته من خلال انخفاض في هامش الربح في الشهر الأخير من السنة مقارنةً بباقي الأشهر، أو من خلال تقديم شروط ائتمان مغرية على المبيعات الآجلة عند اقتراب نهاية العام ويمكن ملاحظتها من خلال فترات ائتمان طويلة نسبياً على المبيعات الآجلة في الأشهر الأخيرة من السنة مقارنةً بباقي الأشهر¹.

ويعرض الجدول التالي مجموعة من الأساليب التي قد يتم استخدامها لإدارة الأرباح، مع تأثيراتها المحتملة على حسابات الشركة، والإجراءات الممكن اتخاذها لاكتشاف استخدام الإدارة لهذه الأساليب:

¹ Clikman,P.M. 2003. "Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use". (High Beam Research, PP.69-78).

الجدول رقم (1-1): أمثلة عن أساليب محتملة لإدارة الأرباح، والإجراءات الممكنة لاكتشافها¹

أساليب إدارة الأرباح	الأثر المحتمل على حسابات الشركة	الأساليب المحتملة لاكتشافها
زيادة أو تخفيض المصروفات: كعدم الاعتراف بالمصروفات الناجمة عن خيارات الأسهم	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول والالتزامات.	- المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية. - المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. - تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. - بحث عن مدى وجود تصريح بمعالجات محاسبية خاصة
معالجة نفقات الأبحاث والتطوير كمصروفات أو القيام برسملتها	تخفيض أو زيادة في الأرباح وحقوق الملكية والأصول.	- المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية. - المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. - تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع.
تحميل المصروفات على الاحتياطات بدلاً من تحميلها على الدخل	زيادة الأرباح	- تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. - فحص الدفاتر المحاسبية. - البحث عن مدى وجود تصريح بمعالجات محاسبية خاصة
التمويل الخفي	تخفيض الالتزامات	- فحص الدفاتر المحاسبية. فحص العمليات التي تتم مع الأطراف ذات الصلة.
المحاسبة عن عمليات تقوم على تقديرات مستقبلية متفائلة أو متشائمة	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول والالتزامات الأخرى	- المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية. - المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. - تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. - فحص حسابات العملاء والموردين والمخزون عن فترة زمنية معينة.
التلاعب في تصنيف عناصر الربحية غير العادية Extraordinary Item	تخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والأصول والالتزامات الأخرى	- المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية. - تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. - فحص الدفاتر المحاسبية. - مقارنة تصنيف العناصر غير العادية بمثلثاتها في الأعوام الماضية.
مبيعات وهمية	زيادة في الأرباح وحقوق الملكية والأصول	- المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث. - تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير المراجع. - فحص الدفاتر المحاسبية. - فحص حسابات العملاء والموردين والمخزون عن فترة زمنية معينة. - فحص العمليات التي تتم مع الأطراف ذات الصلة.

¹ عبد الحفيظ، محمد عماد صلاح وسيد أحمد، الزهراء الشحات. 2009. "إدارة الأرباح". جامعة القاهرة، مصر، ص.8-9. (بتصرف الباحث).

1-3-2: آليات إدارة الأرباح:

يتمّ فيما يلي تناول ثلاثة من أهمّ الآليات المميّزة التي تلجأ إليها الإدارة في ممارستها لإدارة الأرباح.

1- تمهيد الدخل Income Smoothing:

يُعتبر تمهيد الدخل Income Smoothing أو ما يُطلق عليه البعض تمهيد الأرباح Earnings Smoothing من أكثر طرق إدارة الأرباح شيوعاً، حيث يقوم على محاولة الإدارة التدخّل في أرقام الربح المعلنة من أجل تخفيف حدّة التقلّبات Fluctuations في الأرباح بين السنوات المختلفة حول مستوى معيّن للأرباح¹، وتحقيق استقرار في أرقام الأرباح المعلنة من فترةٍ لأخرى، مدفوعة إلى هذا من خلال وجود سرّيّة في الأعمال وعدم تماثل للمعلومات².

وإنّ التمهيد يخفّض من قيمة التقلّبات Volatility في الأرباح المعلّنة عنها خلال السلاسل الزمنيّة، وذلك باستخدام التسويات، بحيث يتمّ الحصول على رقم الأرباح بعد أن يتمّ تمهيد التموّجات العشوائيّة في توقيت التدفّقات النقديّة الدّاخلية والخارجية، مع ملاحظة أنّ تأثير التمهيد على التقلّبات يشكّل حالة عرضيّة بالنظر إلى الصّدّمات Shocks التي تتعرّض لها الأرباح في المستقبل، ولكن بافتراض أنّ هذه الصّدّمات غير مترابطة بشكلٍ متسلسلٍ، لذلك فإنّ التمهيد يقلّل تقلّبات الأرباح في السلاسل الزمنيّة المدروسة، لأنّ هذه الصّدّمات التي تحدث في الفترات المتعاقبة تميل إلى تعديل بعضها البعض³.

وقد عرّف (Goel (2003) تمهيد الأرباح بأنّه⁴:

"حالة خاصّة من إدارة الأرباح تهدف إجراء تمهيدٍ للأرباح المعلّنة عنها قياساً إلى الأرباح الاقتصاديّة، بالشكل الذي يجعل الأرباح تبدو أقلّ تغييراً بمرور الوقت".

¹ Lambert,R. 1984. "Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior". (*The Accounting Review*, (Vol. XIX, No. 4), PP 604-618), P.605-606.

² Fudenberg, k. and Tirol, j.1995. "A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents". (*Journal of political economy*, (vol.103), pp 75-93).

³ Goel,A.M. 2003. "Why Do Firm Smooth Earnings?". (*Journal of Business*, 2003, Vol.76, No.1, PP.151-192). P.153.

⁴ Goel,A.M. 2003. **Op. cit.** P.151.

إنّ الصعوبة في فهم تمهيد الدّخل والدوافع لممارسته تأتي من فكرة أنّه من الطبيعيّ أن يرغب المديرين بالتقرير عن ربحٍ مُبالغ فيه، ولكن من الصعب فهم وشرح لماذا يقوم المديرين بالتقرير عن ربحٍ أقلّ من الرّبح المتحقّق بالفعل، والفكرة كما تمّ توضيحها من لجنة بورصة الأوراق الماليّة الأمريكيّة SEC هي أنّه عندما تكون الأرباح عالية، ويتمّ الإعلان عن أرباحٍ أعلى، فإنّ تأثير هذا الأمر على السوق يكون صغيراً نسبياً قياساً للزيادة في الأرباح (أي تأثير حدّي ضعيف)، ولهذا قد تلجأ الشركات لإخفاء جزء من الأرباح المتحقّقة في فتراتٍ معيّنة ذات أرباحٍ عاليةٍ للتقرير عنها في فتراتٍ مستقبليةٍ تكون فيها الأرباح منخفضة، بشكلٍ يضمن المحافظة على تأثيرٍ حدّيٍّ إيجابيّ عالٍ للأرباح المعلن عنها¹.

كما أنّ الإعلان عن أرباحٍ أكثر استقراراً للشركات يوحي بانخفاض المخاطر التي تتعرّض لها هذه الشركات، وهذا يكون له عدّة تأثيرات على الشركة من ناحية ثقة المستثمرين في السوق وإقبالهم على شراء أسهم هذه الشركات، ممّا يؤدي لرفع سعر أسهمها، ويؤدي لتخفيض تكاليف الاقتراض والتمويل، ويرتبط تمهيد الدخل مع انخفاضٍ في جودة الأرباح² (على الرّغم من أنّه وبحسب Tucker et al. 2006 فإنّ التسويات الاستثنائية لتمهيد الدخل في الشركات الأمريكيّة ارتبطت مع أرباح ذات فائدة معلوماتية أكبر)، كما أنّ لتمهيد الدخل ميزة مهمّة من ناحية الضريبة وخصوصاً إذا ما كان النظام الضريبيّ يفرض ضريبة تصاعديّة على أرباح هذه الشركات، فإنّ تطبيق تمهيد الدخل يتضمّن تجنباً ضريبياً لدفع مبالغ ضريبية مرتفعة، من خلال تجنب التكاليف على أساس شرائح ذات نسبة اقتطاع مرتفعة عند تحقّق أرباح مرتفعة، ممّا يؤمّن بقاء الضريبة المدفوعة ضمن حدٍّ مقبول للشركة.

هذا وقد يكون التمهيد طبيعياً Naturally Smoothing بحيث يحدث بشكلٍ تلقائيٍّ من خلال السير الطبيعيّ للعمليات في المنشأة ودون تدخّل في العمليات أو النتائج المحاسبية لهذه العمليات، وقد يكون التمهيد مقصوداً Intentionally Smoothing من خلال تدخّل الإدارة وصولاً لهذا التمهيد وهو الذي ينال الانتباه والدراسة، ويتمّ هنا تمييز نوعين لتمهيد الدخل: تمهيد الدخل الحقيقي Real Smoothing، وتمهيد الدخل المصطنع Artificial Smoothing، حيث أنّ:

¹ Lambert, R. 1984. **Op. cit.**

² Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. 2003. "Earnings management and investor protection: an international comparison". (*Journal of Financial Economics* 69, PP. 505–527).

- تمهيد الدخل الحقيقي **Real Smoothing**: هو الذي ينتج عنه تغيير في النتائج المحاسبية مُترافق مع تغيير اقتصادي فعلي في أداء الشركة، حيث تقوم الإدارة بالتأثير على التدفقات النقدية في الشركة¹، ويتم هذا من خلال تحكّم الإدارة بتوقيت العمليات الاقتصادية، كقيام الإدارة بتقديم تخفيضاتٍ أو قبول التعامل الائتماني مع زبائن خطرين لا يتمتّعون بالملاءة الكافية وذلك لتضخيم المبيعات في نهاية العام، أو القيام بتغيير توقيت التنفيذ لقرارات إنتاج أو استثمار، ويتم ذلك بناءً على ما يتوقّر لدى هذه الإدارة من معلوماتٍ تدفعها لهذا العمل، وهذا النوع من التمهيد لا يضلّل الأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة بشكل كبير.

وتأتي المخاطر من النوع الثاني من التمهيد المقصود وهو:

- تمهيد الدّخل المصطنع **Artificial Smoothing**: الذي ينتج عن تغيير في النتائج المحاسبية دون أن يرافق هذا تغيير فعلي في الأداء الاقتصادي للشركة، كما لا يؤثر على التدفقات النقدية للشركة، والتمهيد المصطنع يتمّ تحقيقه أولاً من خلال استخدام مرونة التقرير المتاحة من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وهي الأداة الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة للقيام بهذا، ومن أمثلتها قيام الإدارة باستخدام مفهوم الأهمية النسبية مع التحفظ في المحاسبة، لفرز النفقات المتحققة خلال فترة معينة إلى مصروفاتٍ يتمّ تحميلها على دخل الفترة، أو اعتبارها نفقاتٍ رأسماليةٍ يتمّ تحميلها على عدّة فتراتٍ ممّا يخفّض الضغط على فترة حدوث هذه المصروفات. وهنا يُلاحظ أنّ تكاليف التمهيد الحقيقي واضحة، بينما تكاليف التمهيد المصطنع غير واضحة، مثل التكاليف التي ترتبط مع فقدان المصداقية وضياع وقت المديرين في مثل هذه الأنشطة.

2- المحاسبة الإبداعية **Creative Accounting**:

المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلّص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، لنقل الكشوفات المالية ممّا يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّل من يُعدّ الكشوفات المالية أن يقرّر عنه، وهي أيضاً عملية يتمّ من خلالها هيكلة المعاملات لإنتاج النتائج المحاسبية المطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقةٍ منسقةٍ وحياديةٍ.

¹ Goel,A.M. 2003. **Op. cit.** P.152.

وقد ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية بشكلٍ رئيسيٍّ بعد الانهيارات التي حدثت لشركات ضخمة، وتحميل تبعات الانهيار لشركات المراجعة التي قامت بمراجعة مثل هذه الشركات، والفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المتعامل مع الشركات من شركات المراجعة وما يقوم به المراجعون بشكلٍ فعليٍّ طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تُسمى "فجوة التوقعات"، وازدياد المشاكل مع الإبداع الذي يمارسه المحاسبون في التأثير على النتائج المحاسبية، وتنطوي المحاسبة الإبداعية على استخدام ممارسات منحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة، وتتميز باستعمال أساليب وممارسات حديثة معقدة ومبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات والأصول والالتزامات، ونتائج هذه الممارسات تكون معقدة وصعبة ومثيرة في التقارير المالية، لذلك أُطلق عليها صفة الإبداع Creative وأحياناً يُطلق عليها صفة الابتكار Innovation أو المغامرة Aggressive.

وقد تمّ تقديم العديد من التعريفات لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ومن هذه التعريفات:

تعريف Naser 1992: "هي تحويل أرقام المحاسبة المالية إلى النتائج المرغوبة من قبل مُعدّي هذه الأرقام من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"¹.

وقد عرّفها Mulford and Comiskey (2002) بأنّها: "مجموعة الإجراءات أو الخطوات التي يتمّ استخدامها للتلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استخدام الاختيار في ممارسة المبادئ المحاسبية، أو أيّ إجراءات أخرى باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

وقد عرّفها Amat et al. (1999) بأنّها: "هي عملية استخدام المحاسبين لمعرفتهم وخبرتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام التي يتمّ إعلانها في حسابات المنشآت"².

وقد عرّفها الخشاوي والدوسري بأنّها: "عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافٍ محدّدة"¹.

¹ Naser, K. and Pendlebury, M. 1992. "A Note on the use of Creative Accounting" *British Accounting Review* 24 . p 4 .

² Amat, O., Black, J. and Dowds, J. 1999. "The Ethics of Creative Accounting". Working Paper. Journal of Economic Literature Classification.

وقد عرض Amat et al. (1999) عملية فهم المحاسبة الإبداعية من مختلف الجهات، فمن وجهة نظر الصحفي في مجال الاقتصاد والمحاسبة يتوضّح مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال أن: كل شركة تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وإنّ الحسابات المنشورة تتعرض للطهي بشكلٍ دقيق، وإنّ الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر بشكلٍ دوريّ يتمّ تغييرها بشكلٍ كليّ من أجل إخفاء الجريمة، ويصفها بأنّها هذه أكبر حيلة منذ "حصان طروادة"، ويعود ليصف الأمر بأنّه "في الواقع إنّ هذا الخداع ذو مذاق شهويّ جداً وشرعيّ بصورةٍ كليّةٍ وهذه هي المحاسبة الإبداعية".

ومن وجهة نظر المحاسب يتوضّح مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال أن: العملية المحاسبية تشتمل على معالجة وحسم الصراعات بشأن المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية، وهذه المرونة توفّر الفرص للتلاعب أو الغش أو الخداع والتحرّيف أو عدم الشفافية والإفصاح، وهذه الأنشطة تُعرّف بالمحاسبة الإبداعية.

ومن وجهة نظر المحلل الاستثماري فإنّ: هناك شعور بأنّ ما حدث من نموّ ظاهريّ في الأرباح في فترة الثمانينات كانت نتيجة للبراعة المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست مترافقةً أو ناتجةً عن نموّ اقتصاديٍّ حقيقيّ.

ويتمّ ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال العديد من الوسائل والأساليب، ومن أهمّها: استغلال فرصة وجود العديد من الوسائل المحاسبية التي تتيحها القواعد المحاسبية لمعالجة نفس الحدث الاقتصاديّ، بحيث يتمّ اختيار الوسيلة التي تتناسب مع النتائج المستهدفة، مثل الاعتراف بنفقات البحوث والتطوير كنفقةٍ للسنة الحالية أو استهلاكها على عدّة سنوات؛ أو اللجوء إلى تغيير التقييمات والتنبؤات المتعلقة ببعض المدخلات التي تؤثر على النتائج النهائية، مثل: عملية تقييم العمر الافتراضيّ للأصول أو القيمة التخريدية لهذا الأصل...، ويمكن اللجوء لإدخال بعض الصفقات الاصطناعية للتلاعب بالأرصدة في الميزانية وتحويل الأرباح بين مختلف الفترات المحاسبية، ويحدث هذا مثلاً من خلال الاتفاق مع أحد الزبائن المتعاونين والذي يكون بينه وبين الشركات صفتين منفصلتين، فيتمّ الاتفاق على التعديل في أرقام أحد الصفقات والتي تؤثر على النتائج النهائية للفترة

¹ الخشاوي، علي محمود. و الدوسري، محسن ناصر. 2008. "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها". مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ص7.

الحالية مقابل تقديم تسهيلات في الصفقة الأخرى، ويمكن أن يتمّ التلاعب في توقيت الصفقات ممّا يؤثر على تحديد الفترة التي تتحمّل الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن هذه الصفقات.

• **المحاسبة الإبداعية كحالة خاصة لإدارة الأرباح:**

يلجأ القارئون على إعداد البيانات المالية في إطار ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى استغلال بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية، وذلك من أجل التأثير على الأرباح وذلك حسب الأهداف من هذا التدخّل، ومن الأساليب والممارسات في هذا المجال:

- استغلال الشركات في إطار ممارسة المحاسبة الإبداعية لعدم الشفافية والتغيب لدور المستثمرين، فإنّه في حال كانت الظروف التجارية للعمل غير مستقرة، فإنّه يتمّ في هذه الحالة التدخّل لإظهار اتجاه نموّ ثابت في الربح -بما يتقاطع مع الفكرة السابقة "تمهيد الدخل"-، وذلك من خلال تدابير احتياطيّة كبيرة وغير ضروريّة وهدفها هو الاحتفاظ بقدرٍ من النتائج الإيجابية في السنوات الجيدة لتحسين الأرباح في السنوات السيئة.
- عند شيوع أخبار أو تنبؤات سيئة تتعلّق بوضع الشركة، فإنّ الإدارة في هذه الحالة تلجأ للمحاسبة الإبداعية من خلال تغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدّخل.
- في مجال سوق المال يتمّ اللجوء للمحاسبة الإبداعية للتأثير الإيجابي على سعر السهم في السوق من خلال إظهار أرباح جيّدة، وإظهار رافعةٍ ماليّةٍ منخفضةٍ، ممّا يزيد القدرة على إصدار أسهم جديدة وجمع رأس مال إضافي.

• **أهمّ الأساليب المتّبعة في مواجهة المحاسبة الإبداعية:**

إنّ صفة الإبداع في الأساليب التي تتميز بها المحاسبة الإبداعية، تجعل عملية الكشف عن هذه الممارسات مهمّةً صعبةً نوعاً ما وتستلزم إبداعاً في مواجهتها، وكان هناك العديد من الإجراءات التي تمّ اتخاذها لمواجهة هذه الممارسات:

- إنّ فكرة لجان المراجعة التي تتألّف من عددٍ من الأعضاء غير التنفيذيين والتي تهتمّ بتعيين المراجع الخارجي، وتعمل على تأمين الوصول إلى رأيٍ مستقلٍّ في القوائم المالية المعلنة، وصولاً لتبني هذه الفكرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1967، وإصدار

- توصيات بتطبيقها من قبل لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC في العام 1972، لها تأثير كبير في مواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية في حال التطبيق الدقيق لها.
- وفي هذا المجال يقع عبء كبير على عاتق مهنة المراجعة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال اكتشاف هذه الممارسات لبيتمّ مواجهتها، وإنّ الممارسة السليمة لمهنة المراجعة، وبذل العناية المطلوبة من قبل المراجع، والعمل على التأهيل المناسب لممارسي مهنة المراجعة يؤمّن الوصول لنتائج جيّدة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمراجعين وكذلك المحاسبين يساعد في التخفيف من هذه الظاهرة.
 - وهناك دور لحوكمة الشركات التي طُرحت كحلّ لمواجهة العديد من المشاكل ومنها المحاسبة الإبداعية، والتي سوف يتمّ تناولها بشكلٍ أكثر تفصيلاً في نهاية هذا البحث.
 - وهناك محاولات من قبل واضعي المعايير المحاسبية المطبّقة في إطار مواجهة هذه المشكلة- لتقليل البدائل في المعالجة المحاسبية، ومحاولة تحديد الحالات والظروف المتعلقة بتطبيق كلّ معالجة محاسبية بديلة لنفس الحدث، وإنّ عملية تخفيض البدائل للمعالجات المحاسبية ومحاولة حصر ظروف استخدام كلّ بديلٍ وبالتالي تقييد حرية الإدارة في تغيير المعالجة المحاسبية سوف يقلّل من المجال المتاح للإدارة للتلاعب بقوائمها المالية وإظهار النتائج المالية بالطريقة التي تريدها.

3- محاسبة الاغتسال الكبير (إعادة ترتيب الدفاتر) Big Bath Accounting:

إنّ محاسبة الاغتسال الكبير Big Bath Accounting هي المفهوم الذي يعبر عن توقّع الإدارة أن تواجه الشركة سلسلة من الانتكاسات في الأرباح خلال عدّة سنوات مستقبلية، فتقرّر أنّه من الأفضل أن تعترف بكلّ هذه الأخبار السيئة المستقبلية في عامٍ واحدٍ، بشكلٍ يجعل السنوات المستقبلية غير مثقّلة باستمرار الخسائر، أي هي عملية التقرير عن نفقات وخسائر مبالغ فيها بقصد تنظيف ميزانية الشركة تحضيراً لتحقيق أرباح في الفترات المستقبلية¹، ولهذا سميت بالاغتسال الكبير Big Bath حيث تغرق الشركة في أزمة كبيرة خلال سنة واحدة وتعود في السنوات اللاحقة بدون أيّ مشاكل (نظيفة).

¹ Napolitan, G. 1998. "Earnings Management Revisited". Goldman Sachs Investment Research, E. copy available via Investment Research on GS Financial Workbench. P.2.

ويمكن ملاحظة محاسبة الاغتسال الكبير Big Bath بشكل أكبر في الشركات الأمريكية، حيث أنّ أي ارتفاع كبير في أرباح هذه الشركات يقابله زيادة كبيرة في الحوافز والتعويضات التي تحصل عليها الإدارة التنفيذية، ولهذا فإنّ المديرين التنفيذيين الجدد قد يقومون بممارسة محاسبة الاغتسال الكبير Big Bath في بداية استلامهم للشركة بالشكل الذي يسمح لهم بوضع اللوم في النتائج السيئة على الإدارة السابقة، فيقومون بتصفية وتنظيف الميزانية والحسابات بالشكل الذي يعطيهم ميزة القدرة على تحقيق تدفق مستمر من العائدات والأرباح في المستقبل والتي يُرجعون الفضل فيها إلى أدائهم¹، وأحد أهم الأمثلة على هذا الأمر هو ما حدث مع شركة AOL Time Warner Inc. عندما قامت في شهر آذار من عام 2002 بالتقرير عن 45.2 بليون دولار كخسائر عن الربع الأول، وهو كان مبلغ غير منطقيّ نهائيّاً، حيث أنّ إجمالي إيرادات صناعة الصحافة الأمريكية كان يبلغ 55 بليون دولار سنويّاً².

ومن الحالات الأخرى التي تلجأ فيها الإدارة لممارسة محاسبة الاغتسال الكبير Big Bath هو ما أورده (1985) Healy بأنّ الشركات قد تلجأ لهذا الأمر عندما تكون الأرباح المحققة أقلّ من المستهدفة، وبالتالي تواجه الإدارة مسألة عدم الحصول على حوافزٍ وتعويضاتٍ، وفي ظلّ هذا الوضع فإنّها تعمل على تدارك استمرار النتائج المتدنية فتعمد إلى عملية تخفيض أكبر للأرباح أو حتى إيصال النتائج لمرحلة الخسارة، بالشكل الذي يتيح الفرصة أمامها لتحسين الربح بشكلٍ كبيرٍ في السنوات المستقبلية ما يؤدي لزيادة تعويضاتهم.

¹ Stolowy,H. and Breton,G. 2000. "A Framework For Classification of Accounts Manipulations". Working Paper, Hec School of Management. P.43.

² Jiang, Ch. ""optimism" Vs. "Big Bath" Accounting- A regulatory Dilemma in Chinese Financial Reporting Practices". Working Paper. Available at: <http://ssrn.com/abstract=922484> , P.20-21.

المبحث الرابع:

النماذج الرياضية المستخدمة في قياس إدارة الأرباح

تدخل إدارة الأرباح ضمن الظواهر الاجتماعية التي من غير الممكن قياسها بشكل مباشر، مما يجعل عملية قياسها هي من التحديات الأهم التي تواجه القائمين على دراسة هذه الظاهرة، لذلك عملت العديد من الأبحاث على إيجاد نماذج رياضية تستخدم بدائل قياس يمكن أن يتم الاستفادة منها في عملية الوصول إلى تحديد دقيق -نوعاً ما- لمدى وجود ممارسة لإدارة الأرباح في الشركات، وقد تم استخدام هذه النماذج والاستفادة منها في الأبحاث التي تناولت موضوع إدارة الأرباح.

ويعمل المبحث الحالي على عرض أهم النماذج الموضوعية لقياس إدارة الأرباح، كما يعرض لمقاييس مستخدمين في تحديد درجة تمهيد الدخل، من خلال التقسيمات التالية:

1-4-1: مقدمة.

1-4-2: أهم النماذج الرياضية المستخدمة لقياس إدارة الأرباح.

1-4-3: نماذج تحديد تمهيد الدخل.

1-4-1: مقدمة:

في مجال قياس إدارة الأرباح، في الغالب، يمكن ملاحظة ثلاثة مداخل رئيسية مستخدمة في الأبحاث لتقييم وجود ممارسة إدارة أرباح، وهي:

المدخل الأول: يقوم على دراسة التسويات الكلية *Aggregate Accruals* في الشركات، ويستخدم نماذج الانحدار لحساب التسويات الاستثنائية (الاختيارية) *Descretionary Accruals* وغير الاستثنائية *Nondescretionary*؛

والمدخل الثاني: يركّز على تسويات محددة *Specific Accruals* مثل بند الديون المشكوك في تحصيلها *bad debt*، أو على تسويات مرتبطة مع قطاع صناعي محدد مثل طلبات احتياطات الخسائر في صناعة التأمين؛

والمدخل الثالث يبحث في التوقعات في توزيعات الأرباح¹.

وفي ظلّ تركيز المداخل الشائعة لقياس إدارة الأرباح على استخدام التسويات الكلية، أنت العديد من الدراسات التي اقترحت التركيز على مكّون واحد من مكونات الأرباح يكون له إمكانية تقديم تقديرات أكثر دقة للاستتساب الحاصل من الإدارة، ومن هذه الأبحاث: McNichols and Wilson (1988)، و Bernard and Skinner (1996)، و Healy and Wahlen (1999)، و McNichols (2000)، وفي ظلّ الانتقادات المطروحة في بحث Bernard and Skinner (1996) والتي تمّ توجيهها إلى نماذج التسويات نتيجة تقديمها تقديرات متحيزة بشأن الاستتساب، لدرجة تصل حدّ التشكيك بنتائج الدراسات التي تستخدم هذه النماذج²، كان هناك ميل كبير لدى بعض الباحثين نحو هذا التوجّه في نمذجة مكّون واحد من مكونات الأرباح، وهذا ما يسمح بدمج مجموعة عوامل استثنائية لهذا المكون، وبذلك يتمّ تخفيض خطأ القياس، وحسب البحث الذي أجراه Dechow and Schrand 2004 فإنّ نسبة 70% من المجتمع المدروس في بحثهم - وهي المواد المحاسبية والمراجعة المأذون بنشرها في SEC - تتضمّن تشويهاً في الإيرادات³، وحسب Turner et

¹ Beneish, M.D. 2001, *op.cit*,p5.

² Bernard,V. and Skinner,D. 1996. "What Motivates managers' choice of discretionary accruals?". *Journal of Accounting and Economics* 22, PP. 313-325.

³ Dechow,P. and Schrand,C. 2004. "Earnings Quality".*The Research Foundation of CFA Institute Charlottesville, Virginia.*

al.2001 فإنَّ الإيرادات هي النوع الأكثر شيوعاً في عمليّات إعادة التقرير الماليّ *accounting restatements*.¹

ولكن يجب ملاحظة أنّ الانتقادات لنماذج التسويات واقتراح نماذج جديدة لقياس إدارة الأرباح لم يقلل من أهميّة استخدام هذه النماذج، ففي دراسة (Stubben, S (2009) يشير إلى أنّه في الأعوام بين عام 2005 وعام 2008 هناك 40/ مقالة كانت قد استخدمت مقاييس التسويات الاستثنائية Discretionary accruals في ثلاث من المجالات العلميّة المتخصّصة الأكثر شهرة وهي: Accounting Review; Journal of Accounting and Economics; and Journal of Accounting Researches.²

1-4-2: أهمّ النماذج الرياضيّة المستخدمة لقياس إدارة الأرباح:

كان هناك العديد من الأبحاث التي حاولت تقديم نماذج أقلّ تحيزاً وأكثر دقّةً وقدرةً على تحديد درجة ممارسة الشركات لعمليّة إدارة الأرباح، وإنّ أغلب النماذج المقترحة هي عبارة عن عمليّة تطوير وتقديم إضافات على نموذج (Jones (1991، وفي هذه النماذج عادةً يتمّ استعمال التسويات العادية والاستثنائية في التقدير كدالة خطيّة *Liner function* للتغيّر في الإيرادات وإجماليّ حقوق الملكية وقيمة الأصول الثابتة المادية، و يتمّ تقدير النماذج عادةً بناءً على الصناعة محلّ الدراسة والبواقي في هذه النماذج هي عبارة عن تقدير التغيّر في الإيرادات النقدية بدلاً من التغيّر في الإيرادات الإجمالية لأنّ بعض العوائد الائتمانية قد تكون استثنائية، مع إضافة بعض المتغيرات الشرطيّة في بعض النماذج كإضافة التوقّعات النقدية في نموذجيّ Dechow and Dichev (2002) و (McNicholas (2002، مع ملاحظة تمايز النماذج في تقديم نتائج دقيقة في حالات محدّدة، كتميّز نموذج النفقات الضريبية المؤجّلة بأنّه النموذج الوحيد تقريباً الذي يقدر على اكتشاف إدارة الأرباح المتضمّنة في التقديرات الحسابية *Rounding-up* - مع ملاحظة أنّ هذا لا ينطبق

¹ Turner,L., Dietrich,R., Anderson,K. and Bailey,A. 2001. "Accounting restatements". Working paper. United states securities and exchange commission, The Ohio state University, Georgetown University, and University of Illinois at Urbana-Champaign.

² Stubben,S.R. 2009. "Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management". Working Paper. The University of North Carolina at Chapel Hill.

على الواقع في سورية حيث تظهر الأرقام في القوائم المنشورة بأرقام صحيحة دون فواصل مما لا يتيح استغلال عملية التقريب- في حين تُظهر النماذج الأخرى قدرةً ضعيفةً على ذلك.

وهناك دراسات عديدة حاولت تقييم النماذج المختلفة، وفي هذا المجال قام Dechow et al (1995) بتقييم خمسة نماذج تعتمد على التسويات لاكتشاف إدارة الأرباح، ولاختبار قوة النماذج على الأرقام المنشورة للشركات في SEC، وقد وجدوا أنّ جميع النماذج التي قاموا بدراستها قادرة على اكتشاف إدارة الأرباح بدرجات مختلفة ولكن أقوى النماذج هو نموذج جونز المعدل *Modified Jones Model*، وفي بحث Bartov et al (2001) قيّم قدرة نموذج جونز للتقسيم المقطعي *Cross-Sectional Jones Model* ونموذج جونز المعدل للتقسيم المقطعي *Cross-Sectional Modified Jones Model* على اكتشاف إدارة الأرباح من خلال سلاسل زمنية متقابلة مع تحليل العلاقة بين التسويات الاستثنائية *Discretionary accruals* ومؤهلات تدقيق الحسابات، وقد تمّ التأكيد في البحث على قدرة النموذجين المدروسين على اكتشاف إدارة الأرباح¹، وهناك العديد من الأبحاث وجدت أنّ هناك تميّز لنموذج جونز المعدل التطلّعي *Forward-Looking Modified Jones Model* على اكتشاف إدارة الأرباح وهذا ما يُلاحظ من خلال بحث Dechow et al (2002) و Zhang (2002).

وفيما يلي يتمّ عرض ومناقشة أهمّ النماذج التي تعمل على اكتشاف إدارة الأرباح:

- نموذج The Healy Model:

لقد افترض Healy (1985) أنّ التسويات غير الاستثنائية *non-discretionary accruals* في سنة الحدث محلّ الدراسة تساوي القيمة المتوسطة للتسويات الإجمالية (TA_t) بعد تثقيفها بقيمة الأصول الإجمالية للسنة التي تسبق السنة المفترضة (A_{t-1}) -وسيتّم عرض آلية قياس التسويات الإجمالية لاحقاً-، وتكون معادلة التسويات غير الاستثنائية NDA_t في سنة الحدث حسب هذا النموذج هي كما يلي:

$$NDA_t = \frac{1}{n} \times \sum_{\tau} \left(\frac{TA_{\tau}}{A_{\tau-1}} \right) \quad (1-1)$$

¹ Bartov,E. Gul,F.A. and Tsui,J.S.L. 2001. "Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications". *Journal of Accounting and Economics*, Vol.30, PP.421-452.

حيث أن:

- NDA_t : يمثل التسويات غير الاستثنائية في العام (t) مثقلة بأصول العام السابق.
- n: هو عدد سنوات فترة التقدير.
- τ : هو العام الأقل من بين السنوات المشمولة في فترة التقدير.

ويكون الجزء الاستثنائي *Discretionary* من التسويات يمثل الفرق بين قيمة إجمالي التسويات في عام الحدث t وقيمة التسويات غير الاستثنائية NDA_t .

- نموذج The DeAngelo Model:

يفترض DeAngelo (1986) أن التسويات غير الاستثنائية تساوي إجمالي التسويات للعام السابق TA_{t-1} مثقلة بأصول العام الأسبق A_{t-2} لذلك تكون المعادلة للتسويات غير الاستثنائية هي كما يلي:

$$NDA_t = \frac{TA_{t-1}}{A_{t-2}} \quad (2-1)$$

ويتم طرح هذا النموذج (DeAngelo) كحالة خاصة من نموذج Healy 1985.

- نموذج جونز The Jones Model:

حاول Jones (1991) التحكم بتأثيرات التغييرات في الظروف الاقتصادية للشركات على التسويات غير الاستثنائية، ومعادلة التسويات غير الاستثنائية في سنة الحدث حسب نموذج جونز هي كما يلي:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) \quad (3-1)$$

حيث أن:

- NDA_t : هي التسويات غير الاستثنائية للعام (t).
- ΔREV_t : هي التغيير في الإيرادات من العام t-1 إلى العام t.
- PPE : إجمالي حقوق الملكية والمعدات والتجهيزات والمصانع في نهاية العام (t).
- A_{t-1} : هي الأصول الإجمالية في نهاية العام (t-1).
- $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: هي المعاملات الخاصة بالشركة.

وإنّ الحصول على تقديرات للمعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ فإنّ هذا يتمّ من خلال النموذج التالي:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = a_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + \varepsilon_t \quad (4-1)$$

حيث أنّ:

- a_1, a_2, a_3 تشير إلى تقدير المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ من خلال عملية المربعات الصغرى *Ordinary least squares (OSL)*.
- TA_t : هي إجمالي التسويات في عام t .
- ε_t : هي البواقي *residuals* والتي تمثل جزء التسويات الاستثنائية الخاصة بالشركة.

ولقد عانى نموذج جونز الأصلي من نوعين من الأخطاء وهي أنّه يصنّف بعض التسويات على أنها شاذة أو استثنائية في حين هي تمثّل أداءً أساسياً للمنشأة، ونوع ثاني يصنّف تسويات على أنّها طبيعية في حين أنّها ليست كذلك، وفي هذا المجال فإنّ القوة التفسيرية لنموذج جونز حسب (Dechow et al (2010) هي ضعيفة حيث تفسّر حوالي 10% من التغيرات في التسويات فقط¹.

- نموذج جونز المعدّل **The Modified Jones Model**:

تمّ تصميم نموذج جونز المعدّل *The Modified Jones Model* للتقليل من الانحراف (الميل) الحاصل في نموذج جونز لقياس التسويات الاستثنائية *Discretionary accruals* مع الخطأ عند التقدير، وذلك عند التجريب على إيرادات تمّ تقديرها بشكل أعلى من الواقع، ويتمّ تقدير التسويات غير الاستثنائية من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) \quad (5-1)$$

حيث أنّ:

- ΔREC_t : تمثّل التغير في الحسابات المدينة *Receivables* من العام $t-1$ إلى العام t .
- ويتمّ الحصول على المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ من خلال نموذج جونز الأصلي.

والتعديل الوحيد -ولكنّه مؤثر جدّاً- في نموذج جونز المعدّل عن نموذج جونز الأصلي هو التغير في الإيرادات *Revenues* من خلال تعديلها بالتغيرات في الذمم المدينة *Receivables* لنفس

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.358.

فترة الحدث بمحاولة لتخفيف النوع الثاني من الأخطاء في النموذج الأصلي وهو تصنيف تسويات على أنها غير استثنائية في حين أنها استثنائية، وهذا التعديل يعتمد على أن المديرين يقومون بإدارة الأرباح من خلال عملية الاعتراف بالإيرادات، وحيث أن الإدارة تكون أقدر على التلاعب بالإيرادات من خلال التلاعب بحسابات الدّم المدينة أكثر منه في المبيعات النقدية، لهذا كان هذا التعديل الذي اقترح من قبل (Dechow et.al,1995) والذي يكفل برأيهم نتائج أكثر دقة، ومع هذا بقي النموذج المعدل يعاني من النوع الأول من الأخطاء التي يعاني منها النموذج الأصلي، ولكنه فعال ومستخدم في كثير من الدراسات العالمية في تحديد ممارسات إدارة الأرباح.

- نموذج الصناعة **The Industry Model**:

تم اقتراح هذا النموذج من قبل (Dechow and Sloan, 1991) بشكل يخفف فرضية أن التسويات غير الاستثنائية *Nondiscretionary accruals* ثابتة بمرور الوقت. ويفترض النموذج أن محددات التسويات الاستثنائية للشركات التي تعمل في نفس الصناعة من جهة والتسويات غير الاستثنائية ترتبط خطياً مع متوسط التسويات الكلية للصناعة. ونموذج الصناعة للتسويات غير الاستثنائية يُحسب بالمعادلة التالية:

$$NDA_t = \beta_1 + \beta_2 \text{median}_j \left(\frac{TA_t}{A_{t-1}} \right) \quad (6-1)$$

حيث أن:

- NDA_t : يتم قياسها من خلال المعادلة رقم (3-1) والتي تم ذكرها سابقاً من خلال التسويات الكلية لأنه لا يتم ملاحظتها بشكل مباشر.
- $\text{median}_j \left(\frac{TA_t}{A_{t-1}} \right)$: هي القيمة المتوسطة لكل الشركات التي ليس لديها عمليات تقريب (*non-rounding-up firms*) في نفس التصنيف الصناعي.
- المعاملات المحددة للشركات β_1 و β_2 يتم تقديرها باستخدام طريقة المربعات الصغرى OSL على المشاهدات التي تمت خلال فترة التقدير.

والتسويات المحددة المثالية لأي صناعة هي التي تتوفر فيها ثلاثة معايير رئيسية على الأقل وهي: أن تكون شائعة ضمن هذا المجال (الصناعة)، وأن تكون خاضعة للاستتساب، وأن تمثل جزء كبير من الاستتساب لأرباح الشركات.

وقد قام (Zhang,2002) بتقييم هذا النموذج (نموذج الصناعة) ونموذج Healy ونموذج Jones لأكثر من ثمانية أعوام ينتهي بالعام 2001، وعلى موازنة طول فترة التقدير، تبين أن السلسلة الزمنية الطويلة يمكن أن تحسن فعالية التخمين (التقدير) لدرجة إدارة الأرباح، وتقود أيضاً إلى حجم عينة أقل.

- نموذج التقسيم المقطعي The Cross-Sectional Models:

إن كل من نموذج جونز للتقسيم المقطعي *The Cross-Sectional Jones Model* ونموذج جونز المعدل للتقسيم المقطعي *The Cross-Sectional Modified Jones Model* هي مشابهة لنماذج جونز وجونز المعدل الأصليين على التوالي، ولكن الاختلاف يأتي في المعاملات *parameters* للمعادلات والتي يتم تقديرها في هذه النماذج من خلال النظرة المقطعية بدلاً من حسابها من خلال السلاسل الزمنية، لذلك يكون حساب المعاملات α_1 ، α_2 ، α_3 للمعادلة رقم (1-3) بالتطبيق على صناعة محددة وعام محدد بدلاً من شركة واحدة محددة على مدى عدة سنوات، ويتم الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (1-4) وذلك من خلال بيانات تتعلق بمجموعة شركات لعام محدد؛ مع الاختلاف في الافتراضات لكل من نماذج التقسيم المقطعي ونماذج السلاسل الزمنية، حيث تفترض نماذج التقسيم المقطعي أن الارتباط بين التسويات غير الاستتسابية ومحددات التسويات *accrual determinants*، كالتغيرات في الإيرادات وإجمالي حقوق الملكية والتي يتم تحديدها من خلال عضوية الصناعة والوضع الاقتصادي الحالي، بينما نموذج السلاسل الزمنية يفترض أن الارتباط يتم تحديده من خلال خصائص شركة محددة.

- نموذج جونز المعدل التطلعي The Forward-looking Modified Jones Model:

اقترح (Dechow et.al,2002) نموذج جونز المعدل التطلعي للتسويات غير الاستتسابية وفق

المعادلة التالية:

$$NDA_t = \gamma_1 \left[\frac{\Delta REV_t - (1-k)\Delta REC_t}{A_{t-1}} \right] + \gamma_2 \frac{PPE_t}{A_{t-1}} + \gamma_3 \frac{TA_{t-1}}{A_{t-2}} + \gamma_4 GR_Sales_{t+1} \quad (7-1)$$

حيث أن:

- K: هو معامل الميل *slope coefficient* من الانحدار لـ ΔREC_t على ΔREV_t وكلاهما مثقلة بالأصول الكلية.

- GR_Sales_{t+1} : هو التغير في المبيعات من عام t إلى العام t+1 بعد تثقيفها بمبيعات العام t.

وإن هذا النموذج يتضمن ثلاثة تعديلات عن نموذج جونز المعدل وهي:

التعديل الأول: معالجة الجزء المتعلق بزيادة المبيعات الائتمانية *credit sales* على أنها متوقعة، مقابل الافتراض الذي يقول بأن جميع المبيعات الائتمانية هي استثنائية، والذي يتم إنجازه من خلال تخمين المعامل (k) من انحدار التغير في الذمم المدينة *Receivables* على التغير في الإيرادات *Revenues* والنتائج يجب أن تكون بين 0 و 1، لذلك فإن النسبة المتوقعة للتغير في الذمم المدينة التي تنتج عن التغير في المبيعات يتم التعامل معها كتسويات عادية *normal accrual*؛ والتعديل الثاني: يتعلّق بالتسويات الكلية ويعتمد على افتراض أن التسويات الكلية *total accruals* ذاتية الارتباط، حيث أن الشركات التي لديها تسويات عالية (منخفضة) في العام t-1 من المحتمل أن يكون لديها تسويات عالية (منخفضة) في العام t؛ التعديل الثالث: يتعلّق بنمو المبيعات المستقبلية، حيث من الممكن أن تزيد الشركات المخزون *Inventory* في ترقب لزيادة مستقبلية في المبيعات، والتسويات المتعلقة بزيادة المخزون يجب ألا يتم معالجتها كجزء من إدارة الأرباح، ولكن هي كردّ فعلٍ منطقيٍّ من قبل الإدارة تجاه النمو المستقبلي المتوقع في المبيعات.

- التسويات الكلية *Total Accruals*:

بإتباع (Collins and Hribar 2001) يتم استخدام عناصر قائمة التدفقات النقدية *cash*

flow statement لحساب التسويات الكلية TA كالتالي:

$$TA_t = EBEI_t - CFO_t \quad (8-1)$$

حيث أن:

- $EBEI_t$: هو الدّخل قبل إدخال العناصر الاستثنائية (غير الطبيعيّة).

- CFO_t : هي التدفّقات النقديّة الناتجة عن العمليّات في العام t .

وفي الحالات التي لا يتوفّر فيها إمكانيّة حساب TA_t بهذه الطريقة، فيتمّ استخدام بنود الميزانيّة لحساب التسويات الكلية كالتالي:

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta STD_t - DEP_t \quad (9-1)$$

حيث أنّ:

- ΔCA_t : هو التغيّر في الأصول المتداولة.

- $\Delta Cash_t$: هو التغيّر في النقديّة/ النقديّة المعادلة *cash equivalents*.

- ΔCL_t : هو التغيّر في الالتزامات المتداولة.

- ΔSTD_t : هو التغيّر في الديون متضمّنة الالتزامات المتداولة.

- DEP_t : هو استهلاك *depreciation* وإيفاء *amortization* النفقات.

- النفقات الضريبيّة المؤجّلة **Deferred Tax Expense**:

اقترح (Philips et al, 2002) استخدام النفقات الضريبيّة المؤجّلة لاكتشاف وتحديد إدارة الأرباح، والحافز لاستخدام النفقات الضريبيّة المؤجّلة هو أنّ المديرين نموذجياً يقومون بالتقدير حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أكثر من القواعد الضريبيّة Tax Rules، حيث أنّه إذا قام المديرين بإدارة الأرباح باتجاه زيادتها فإنّه يُتوقّع قيامهم باستغلال تقديرهم بظلّ GAAP بشكلٍ لا يؤثّر على الدّخل الضريبيّ الحاليّ، وفي مثل تلك الحالة ينتج عن هذه الخيارات الضريبيّة اختلافات ضريبيّة دفترية *book-tax difference* التي تزيد من النفقات الضريبيّة المؤجّلة DTE، ويتمّ استخدامها لتقدير إدارة الأرباح من خلال النفقات الضريبيّة المؤجّلة للعام t مثقلة بالأصول الكلية في العام $t-1$.

وهناك من الباحثين من يرى أنّ استخدام النفقات الضريبيّة المؤجّلة هي أفضل من التسويات الاستثنائية في اكتشاف إدارة الأرباح - وذلك على الرغم من أنّ إدارة الأرباح يتمّ تعريفها بأنّها متمثلة بفنّ استخدام التسويات *Accruals* - من خلال أنّ نفقات الضريبة المؤجّلة أكثر قدرة من التسويات الاستثنائية على حصر مضامين التسويات المحدّدة *the specific accrual components*.

- نماذج الإيرادات Revenue models:

يقول Stubben, S.R (2009) أن نماذج الإيرادات *Revenue models* أقل تحيزاً *biased* وأكثر تحديداً وأكثر قوةً من نماذج التسويات *accrual models* المستخدمة عموماً، وأنها أكثر قدرة على تحديد مجموعة التلاعبات بالإيرادات والنفقات.

ومع ذلك فإنه من استعراض النماذج السابقة يتبين أن كل نموذج يتميز بقدرة على كشف تلاعبات محدّدة لا تقدر النماذج الأخرى على كشفها مع بعض التمايز للنماذج في القدرة على كشف أكبر قدر ممكن من التلاعبات.

وحيث أن الإيرادات هي المكوّن الأكبر من مكوّنات الأرباح في معظم الشركات والتي تخضع للاستتساب، فهناك من يركّز عليها كمدخل للكشف عن إدارة الأرباح.

ويركّز نموذج الإيرادات على الإيرادات غير المكتملة، والتي يتم تعريفها من خلال مثال المبيعات المعترف بها قبل تحصيل النقدية من خلال استخدام خاطئ للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، وهذا النموذج يشابه النموذج الموجود في نماذج التسويات كنموذج جونز، مع ثلاثة اختلافات رئيسية: أ- يقوم بتنظيم التسويات في الذم المدينة *Receivable accruals* بدلاً من التسويات الكلية *aggregate accruals* كدالة للتغيير في الإيرادات حيث أنها من بين مكونات التسويات الرئيسية، وللذم المدينة العلاقة الأقوى عملياً مع الإيرادات. ب- قام بأخذ التسويات في الذم المدينة في النموذج كدالة على التغيير في الإيرادات المعلن عنها بدلاً من التغيير في الإيرادات النقدية *cash revenues*، وتأثير هذا التغيير أنه يقلل من أهمية الاستتساب في الإيرادات بشكل عام، ولكن يزيد من أهمية الاستتساب في الشركات التي يحتمل أن تكون عائداتها أقل في نهاية العام. ج- قام بعرض التغيير في الذم المدينة في النموذج كدالة خطية لاثنتين من مكوّنات التغيير في الإيرادات السنوية وهي: التغيير في الإيرادات في الأرباع الثلاثة الأولى من العام من جهة، والتغيير في الإيرادات للربع الرابع من العام من جهة أخرى، لأن الإيرادات في الربع الأخير لها تأثير أكبر، حيث أن إيرادات الأرباع الأولى من المحتمل أن يتم تحصيلها خلال نفس السنة المالية.

ويبدأ النموذج من أن الإيرادات تمثل مجموع الإيرادات غير الاستثنائية R^{UM} والإيرادات الاستثنائية δ^{RM} وفق المعادلة التالية:

$$R_{it} = R_{it}^{UM} + \delta_{it}^{RM}$$

وبافتراض عدم وجود تحصيلات نقدية من الإيرادات الاستثنائية بطبيعة الحال، يكون الجزء من الإيرادات غير الاستثنائية الداخل في المعادلة هو الجزء غير المحصل في نهاية العام، وبالتالي تحسب حسابات الذمم المدينة بالمعادلة التالية:

$$AR_{it} = C \times R_{it}^{UM} + \delta_{it}^{RM}$$

حيث أن: AR_{it} تمثل حسابات الذمم المدينة *Accounts Receivable*، و $C \times R_{it}^{UM}$ تمثل الإيرادات غير الاستثنائية غير المحصلة.

ومن حيث أن الإيرادات الاستثنائية تزيد حسابات الذمم المدينة والإيرادات بنفس القيمة، فإن الذمم المدينة الاستثنائية تساوي الإيرادات الاستثنائية، ولضعف أهمية الإيرادات غير الاستثنائية فقد تم التعبير عن حسابات الذمم المدينة النهائية من ناحية الإيرادات المعلن عنها، بحيث يتم التعبير عن الذمم المدينة بالمعادلة التالية:

$$\Delta AR_{it} = C \times \Delta R_{it} + (1 - C) \times \Delta \delta_{it}^{RM}$$

وتم تقدير الإيرادات الاستثنائية للشركات بأنها عبارة عن البواقي *Residual* من المعادلة التالية:

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta R_{it} + \varepsilon_{it}$$

وكما ذكرنا سابقاً فإن لتأثير اختلاف الإيرادات بين فترات السنة الواحدة، يقوم نموذج الإيرادات بعد كل ما ورد بالتعامل بشكل مختلف مع الإيرادات للأربع الأرباع من السنة، وفق المعادلة التالية:

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta R_{1-3it} + \beta_2 \Delta R_{4it} + \varepsilon_{it} \quad (10-1)$$

حيث أن: R_{1-3} : هي الإيرادات في الأرباع الثلاثة الأولى من العام، و R_4 هي الإيرادات في الربع الرابع من العام. ومن المعادلة يتبين أن إدارة الأرباح في الإيرادات في الأرباع الثلاثة الأولى التي تنعكس في نهاية العام يتم استثنائها، وبهذا يتم الحصول على نتائج أقرب للدقة من أخذ الإيرادات في كامل العام كوحدة واحدة.

ومن منطلق أن *Dopuch et al. (2005)* وجد أن العلاقة بين التسويات *accruals* والتغير في الإيرادات *Revenue changes* تعتمد على عوامل محددة في الشركات مثل سياسة الائتمان والمخزون، فقد عمد *Stubben, S.R. (2009)* إلى وضع صيغة جديدة لنموذج الإيرادات من خلال

الاعتماد على المحددات الواردة في نموذج سياسة الائتمان لدى *Petersen and Rajan (1997)* وأطلق على النموذج اسم نموذج الإيرادات الشرطية *Conditional Revenue Model*، وفق المعادلة التالية:

$$\begin{aligned} \Delta AR_{it} = & \alpha + \beta_1 \Delta R_{it} + \beta_2 \Delta R_{it} \times SIZE_{it} + \beta_3 \Delta R_{it} \times AGE_{it} \quad (11-1) \\ & + \beta_4 \Delta R_{it} \times AGE_{SQ_{it}} + \beta_5 \Delta R_{it} \times GRR_{P_{it}} + \beta_6 \Delta R_{it} \times GRR_{N_{it}} \\ & + \beta_7 \Delta R_{it} \times GRM_{it} + \beta_8 \Delta R_{it} \times GRM_{SQ_{it}} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

حيث أن:

SIZE: هو حجم الشركة كمثل عن القوة المالية للشركة، ويمثل اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.

AGE: وهو عمر الشركة بالسنوات كمثل عن مرحلة الشركة في دورة الاقتصاد، وقد تم تضمين مربع عمر الشركة *AGE_SQ* للاعتراف بالعلاقة غير الخطية بين العمر وسياسة الائتمان كمثلين عن الأداء التشغيلي للشركة بالنسبة إلى منافسيها في نفس مجال عملها.

GRR: هو نمو الإيرادات المعدل بمتوسط الصناعة *Industry-median-adjusted revenue growth* التي تمثل مجال عمل الشركة، ويتم التعبير عنها في المعادلة بشكل *GRR_P* في حال كان موجباً (بحيث يكون مساوياً الصفر عند كون النمو سالب)، و *GRR_N* في حال كان سالباً (بحيث يكون مساوياً الصفر عند كون النمو موجب).

GRM: هامش الربح الإجمالي المعدل بمتوسط الصناعة *Industry- median- adjusted gross margin* في نهاية السنة المالية.

SQ: يمثل مربع المتغير الذي يسبقه.

Δ : يدل على التغير السنوي للمتغير الذي يليه.

1-4-3: نماذج تحديد تمهيد الدخل:

انطلاقاً من أنّ تمهيد الدخل يمثل إحدى آليات إدارة الأرباح كما تمّ استعراضها سابقاً، وهذه الآلية يمكن أن يتمّ اللجوء إليها بشكلٍ كبيرٍ في تخطيط الضريبة، وفي تخفيف الضرائب خصوصاً عندما تكون الضريبة تصاعديّة، لذلك يتمّ التعرّض فيما يلي لنموذجين يمكن استخدامهما في تحديد درجة قيام المديرين باستخدام خياراتهم لتعديل المضامين المحاسبية للأرباح المعلنة أي التسويات المحاسبية لتقليل التذبذب في الأرباح التشغيلية. والمقياسين هما¹:

- المقياس الأول IS1:

يعتمد على فكرة أنّ استخدام الإدارة للتسويات الاستثنائية لتخفيف الصدمات غير المرغوبة في التدفّقات النقدية ممّا يؤثر على الربح التشغيلي، سوف تظهر بشكل ارتباطٍ سلبيّ بين التسويات والتدفّقات النقدية التشغيلية، علماً أنّ هذا الارتباط السلبيّ هو نتيجة طبيعية لمحاسبة التسويات، ولكن رقم الأهمية الأكبر لهذا الارتباط السلبيّ من المحتمل أن يدلّ على تمهيد انتهازية *Opportunistic Smoothing* للأرباح المعلنة بشكلٍ لا يعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركات ويستدلّ عليه إحصائياً عندما يكون معدّل الارتباط هو $[P > 0,001]$ ، ويتمّ تحديد المقياس بالاعتماد على جميع الملاحظات السنوية للشركات، وتكون معادلة المقياس الأول على الشكل التالي:

$$IS_1 = \rho(\Delta TA_{it}, \Delta OCF_{it})$$

حيث أنّ:

- ΔTA_{it} : هو التغيّر في التسويات الكلية للشركة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)، متقلّة بالأصول الإجمالية المملوكة.
- ΔOCF_{it} : هو التغيّر في التدفّقات النقدية التشغيلية للشركة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)، متقلّة بالأصول الإجمالية المملوكة.
- ρ : معامل ارتباط بيرسون *Pearson Correlation*.

¹ Bozec, R. 2002. "Earnings Management in State-Owned Enterprises: A Canadian Perspective". Working Paper. ISSN 0701-3086.

- المقياس الثاني IS2:

يعتمد هذا المعيار على فكرة أن تمهيد الدخل يدلّ ضمناً على أن الأرباح ستكون أقلّ تغيّراً من التدفقات النقدية الحقيقية (الفعليّة)، لذلك فهذا المقياس يقارن التباين *Variability* للأرباح المعلنة مع التباين للتدفقات النقدية التشغيلية، ويمكن الحصول على هذه النسبة من خلال حساب الانحراف المعياريّ (σ) *Standard Deviation* للأرباح إلى الانحراف المعياريّ للتدفقات النقدية التشغيلية، وأيضاً يعتمد هذا المقياس على جميع الملاحظات السنوية للشركات، وكلّما كان هناك انخفاض في قيمة المقياس فهذا يدلّ على أن المديرين يستخدمون اختيارهم لتمهيد الأرباح المعلنة، ويعطى المقياس بالمعادلة التالية:

$$IS_2 = \sigma(BI_{it})/\sigma(OCF_{it})$$

حيث أنّ:

- BI_{it} : صافي الدخل للشركة (i) خلال الفترة (t).
- OCF_{it} : التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

المبحث الخامس:

حوكمة الشركات كأسلوب مقترح للحدّ من إدارة الأرباح

إنّ حالات الإفلاس للعديد من الشركات الكبيرة والتي ترافقت مع تلاعباتٍ محاسبيةٍ إبداعيةٍ في أرقام الربح المحاسبية في هذه الشركات، والقصور الذي أبدته المعايير المحاسبية في مواجهة ظاهرة إدارة الأرباح، دفع لظهور مصطلح حوكمة الشركات كحلّ في مواجهة هذه الظاهرة ولرفع سوية الشركات، بما يمنع حدوث حالات إفلاس كبيرة كالتّي حدثت سابقاً، ويدعم قدرة الاستمرار لدى الشركات.

ويعمل المبحث الحاليّ على عرض موجز لمفهوم حوكمة الشركات وأهم مبادئها، كما يعرض لإيجابيات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من ناحية التأثير على ضبط ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التقسيمات التالية:

1-5-1: مفهوم حوكمة الشركات.

2-5-1: مبادئ حوكمة الشركات.

3-5-1: علاقة حوكمة الشركات مع إدارة الأرباح.

1-5-1: مفهوم حوكمة الشركات:

يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها: "نظام يقوم على مجموعة من الآليات والضوابط الداخلية (نظام الشركة) والخارجية (القوانين والتشريعات النازمة لعمل الشركات في البلد من قوانين سوق المال وقانون الشركات والإفلاس وتنظيم المنافسة...) لقيادة الشركات بشكلٍ سليم وشفاف ومعالجة عيوب انفصال الملكية عن الإدارة وما ولدّه من صراع مصالح، بما يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة في المدى الطويل، وتعزيز الثقة بعمل الشركة، وتقليل فساد وسوء الإدارة بالشكل الذي يعود بالنفع على جميع أصحاب المصالح مع الشركة بما فيهم المساهمين"¹.

ويتمحور مفهوم حوكمة الشركات حول الأفكار التالية:

- الحوكمة هي مجموعة من الآليات التي تضمّ قواعد وأعراف وسياسات، منها ما يرتبط بالبيئة الداخلية للمنشأة في إطار النظم واللوائح الداخلية التي تهدف إلى تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقات بين الإدارة والمساهمين ومجالس الإدارة وأصحاب المصالح، ومنها ما يرتبط بالبيئة الخارجية للمنشأة وهي مجموعة الضوابط الخارجية التي تتحكّم بها أنظمة البلد الذي تتواجد فيه المنشأة وقوانينه وتشريعاته والأعراف المتحكّمة بالعمل فيه.
- تعمل حوكمة الشركات على تقديم حلول لمشاكل الوكالة المحدّدة في إطار الفصل بين الملكية Ownership والرقابة Control، وتعارض المصالح Interest Conflict بين الملاك والإدارة، حيث أنّ المنشأة بحسب نظرية العقود والتعاقدات Contracts Theory هي سلسلة من العقود Nexus of Contracts بين عدّة أطراف، وأنّ كلّ من هذه الأطراف تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة، وهذه الدوافع قد تدفع الأطراف للقيام بالأعمال التي قد تخفّض من قيمة المنشأة وتؤثر على استمراريتها².
- تهدف الحوكمة لحماية حقوق حملة الأسهم ومصالح أصحاب المصلحة مع المنشأة بشكلٍ عامّ من موظّفين ومقرضين ومورّدين ودوائر ضريبية... وغيرهم من أصحاب المصالح من التلاعب وسوء الإدارة الذي من الممكن أن تتعرّض له المنشأة.

¹ رمضان، علي. 2009. "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية - دراسة ميدانية". رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية، ص 19.

² Watts, R. and Zimmerman, J. 1986. "Positive Accounting Theory". New Jersey: prentice Hall, Ins, Neglewood. P 198.

- تفيد حوكمة الشركات في زيادة مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.

1-5-2: مبادئ حوكمة الشركات:

تمّ وضع مبادئ حوكمة الشركات من قبل المجموعة الاستشارية لقطاع الأعمال المعنية بحوكمة الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)* بمشاركة عددٍ من اللجان التابعة للمنظمة نفسها بالإضافة إلى البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية وغيرها من الأطراف المعنية بالموضوع، وصولاً إلى إعلان المنظمة لهذه المبادئ في عام 1999، وهذه المبادئ غير ملزمة وليست بهدف تقديم توجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية، بل تُعتبر مرجعاً مساعداً يتم الرجوع إليه من قبل القائمين على وضع الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب الحوكمة المحلية وذلك بما يتناسب مع ظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية. وتناولت هذه المبادئ ستة جوانب رئيسية وهي:

1- المبدأ الأول: حقوق المساهمين: بحيث ينبغي أن يكون إطار حوكمة الشركات قادراً على

حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم، وترتكز حقوق المساهمين في التأثير في الشركة على مجموعة من القضايا الأساسية مثل اختيار أعضاء مجلس الإدارة وإقرار التعاملات المالية غير العادية... وغيرها من القضايا.

2- المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة

المتكافئة للمساهمين بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، مع إتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويضٍ فعليٍّ في حال انتهاك حقوقهم.

3- المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: تهتم حوكمة الشركات بتشجيع

التعاون بين الشركة والأطراف المتعددة من أصحاب المصالح في مجال فرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات والقائمة على أسس مالية سليمة، ويتم هذا من خلال الاعتراف بمصالح الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح وإسهاماتهم في نجاح الشركة ومن هذه الأطراف الموردين، والعاملين الداخليين في الشركة والمقرضين... وغيرهم، وأن تكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لهم.

* Organization for Economic Co-operation and Development

4- المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية: ينبغي أن تكفل ممارسات حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كلّ المسائل المادية التي تتعلّق بالشركة، بما في ذلك الوضع الماليّ والأداء والملكيّة ووضع حوكمة الشركات فيها، بحيث أنّه ينبغي أن يشمل الإفصاح - على الأقلّ- على المعلومات الأساسية عن النتائج الماليّة والتشغيليّة للشركة وأهداف الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين وعوامل المخاطرة المنظورة والمسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح وهياكل وسياسات حوكمة الشركات، كما ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية، وإجراء مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقلّ ممّا يؤمّن التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية، وأن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

5- المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن تكفل حوكمة الشركات متابعة مجلس الإدارة لعمل الإدارة التنفيذية، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

6- المبدأ السادس: تأمين الأسس لإطار حوكمة فعّالة على الشركات: يؤكّد هذا المبدأ على تهيئة الظروف المناسبة لحوكمة فعّالة، بحيث أنّ إطار حوكمة الشركات يجب أن يكون مشجّعاً لقيام أسواق شفافة وفعّالة، وأن يكون متوافقاً مع القوانين المحليّة، وأن يحدّد بشكلٍ واضحٍ توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتي تفرض تطبيق القوانين في الدولة.

1-5-3: علاقة حوكمة الشركات مع إدارة الأرباح:

إنّ العلاقة التي ركّزت عليها الكثير من الأبحاث الاقتصادية بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم، وتأثير هذه المعلومات على المساهمين وأصحاب المصالح، يركّز الاهتمام على أهمية الدقّة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وتأتي من ناحية أخرى عملية إدارة الأرباح التي تركّز على تجميل المعلومات المحاسبية المعلّنة بغرض التأثير على سلوك المساهمين ومختلف أصحاب المصالح بما يؤثر على أسعار الأسهم ويحقّق أهداف الإدارة التنفيذية.

وإنّ عمليّة بروز مصطلح حوكمة الشركات والأسباب التي وقفت وراء التركيز عليه، من خلال أنّه أتى كعمليّة ردّ علمي على الانهيارات الماليّة التي حدثت سابقاً والفضائح الماليّة التي سببت هذه الانهيارات والتي كانت ترتبط بشكل كبير بتلاعبات محاسبيّة وضعف في الإفصاح والشفافيّة، ولاحقاً ارتبطت بضعف في عمليّة التطبيق الدقيق لقواعد حوكمة الشركات، تُعيد التأكيد على الأهميّة الكبيرة لحوكمة الشركات في تأمين عامل مصادد لأعمال التلاعب المحاسبيّ وضعف الشفافيّة، كما أنّه بالنسبة للحوكمة فإنّ الافتراض هو أنّه عندما تكون الحوكمة جيّدة هذا يقود إلى زيادة الموثوقيّة والمصدقيّة للقوائم الماليّة¹، بما يضيق المجال أمام الإدارة التنفيدية في عملها على ممارسة إدارة الأرباح.

وبدراسة إدارة الأرباح من قبل Leuz et al.(2003) توصلوا إلى أنّ إدارة الأرباح تنخفض في البلدان ذات الأسواق الماليّة المتطورة والملكيّة غير المركزيّة وحقوق المستثمرين القويّة والمتطلّبات القانونيّة القويّة²؛ وفي هذا المجال تتجلّى أهميّة حوكمة الشركات في عملها على الحفاظ على حقوق المساهمين من خلال المبدأ الأوّل من مبادئ الحوكمة، وقد أثبتت دراسة Francis and Wang (2008) وجود علاقة عكسيّة بين إجراءات حماية المستثمر وإدارة الأرباح باستخدام مختلف مقاييس إدارة الأرباح³، كما تعمل الحوكمة على تأمين المعاملة المتكافئة للمساهمين وضمان حقوق الأقلية والمساهمين الأجانب من خلال المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة، مع التأكيد على المحافظة على حقوق ودور أصحاب المصالح في الشركة من خلال المبدأ الثالث، وكلّ هذا مع التركيز على حصول هؤلاء على المعلومات المحاسبيّة المناسبة والدقيقة وفي الوقت المناسب والتي تسمح لهم باتخاذ القرارات المناسبة، في هذا المجال تعمل مبادئ حوكمة الشركات على ضمان عمليّة الإفصاح الدقيق وفي التوقيت المناسب عن جميع المسائل التي تهّم مختلف الأطراف في الشركة من خلال المبدأ الرابع الذي يتناول الإفصاح والشفافيّة، مع تأكيد المبادئ على أن يكون مجلس الإدارة هو الضامن لتأمين ما هو مطلوب في المبادئ السابقة من خلال استقلاليّته المطلوبة في المبدأ الخامس من مبادئ الحوكمة، وهنا وجد Dechow et al.(1996) أنّه في الشركات التي تتصلّل من

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.368.

² Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. 2003. "Earnings management and investor protection: an international comparison". (*Journal of Financial Economics* 69, PP. 505–527).

³ Francis, J. and Wang, D. 2008. "The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world". (*Contemporary Accounting Research* 25, PP.157–191).

الالتزامات المحاسبية والتدقيقية تكون مترافقةً مع نسبة أقل من الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة إضافةً إلى احتمالية وجود مدير تنفيذي أو مؤسس للشركة كرئيس مجلس إدارة وذلك قياساً بالشركات الملتزمة محاسبياً ومراجعيًا¹، وهذا يدل على أنّ زيادة الرقابة على الشركات تقلل من احتمالية التلاعب المحاسبي، كما وجد انخفاض في احتمالية وجود لجنة مراجعة في الشركات غير الملتزمة (ذات التلاعبات)، كذلك وجد (Farber (2005) أنّه في الشركات التي فيها تلاعبات هناك انخفاض في عدد الاجتماعات للجنة المراجعة وانخفاض في عدد الخبراء الماليين في اللجنة²، وأنّه بالنسبة للتلاعبات في حالات معينة مثل حالة شركة (إنرون) فقد ترافقت مع نفقات عالية مدفوعة لشركة المراجعة (آرثر أندرسون)، وهذا ما دفع لزيادة القواعد الناظمة المتعلقة باستقلالية المراجع (مثل تخفيض إمكانية تقديم خدمات استشارية من قبل شركات المراجعة)، ولكنّه لم يجد علاقة بين استقلالية لجنة المراجعة والتحايل المحاسبي، ولقد وجد (Doyle et al.(2007) علاقة إيجابية بين جودة الرقابة الداخلية ومختلف مقاييس جودة الأرباح مثل التسويات الاستثنائية واستمرارية الأرباح³، وبما يتوافق مع ما ورد في الفصل الأول بالنسبة لعلاقة آليات حوكمة الشركات مع جودة الأرباح فإنّ هناك دراسات أكّدت بأنّ استقلالية مجلس الإدارة (المقاس مثلاً من خلال نسبة الأعضاء الخارجيين المستقلين فيه) وارتفاع جودة عمل لجنة المراجعة (المقاس مثلاً من خلال الاستقلالية والتكرار لاجتماعاتها) ترتبط مع انخفاض في إدارة الأرباح كما في الأبحاث (Vafeas,2005;Farber,2005) ؛ كما دعمت بعض الدراسات فكرة أنّ الملكية الإدارية الكبيرة لديها تأثير واضح على جودة الأرباح من خلال حصول المساهمين المسيطرين على منافع خاصة على حساب الأقلية من المساهمين من خلال اختيار السياسات المحاسبية كما في بحث Dhaliwaletal. et al,1982 أو تخفيض التحقّظ (الحيطة والحذر) كما في بحث (LaFond and Roychowdhury,2008، كما أنّ هناك دلائل على وجود علاقة بين التعويضات الإدارية وإدارة الأرباح، وهناك العديد من الدراسات أشارت لعلاقة

¹ Dechow, P. M., Sloan, R. G. and Sweeney, A. P. 1996. "Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC". (*Contemporary Accounting Research* 13,PP. 1–36).

² Farber, D. 2005. "Restoring trust after fraud: does corporate governance matter?". (*The Accounting Review* 80, PP.539–561).

³ Doyle, J., Ge, W. and McVay, S. 2007. "Accruals quality and internal control over financial reporting". (*The Accounting Review* 82, PP.1141–1170).

عكسية بين جودة عمل لجنة المراجعة وإدارة الأرباح، وهذه النتيجة منطقية كون المسؤولية الأساسية للجنة المراجعة هي الإشراف على عملية التقرير المالي¹.

ويمكن أن يُستشف تأكيد على ما سبق من النتائج العملية التي تمّ التوصل إليها في البحث الذي قدّمه الباحث لنيل درجة الماجستير الذي تناول فيه أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الحصيلة الضريبية، والذي تناول بمحوره الثالث العلاقة بين حوكمة الشركات وعدالة الإفصاح المحاسبي، وهذه النتائج العملية تمّ الحصول عليها بتوزيع استبيان على عينة استهدفت ثلاث فئات تتمثل بالشركات المساهمة في دمشق ومراقبي الدخل في مديرية مالية دمشق والأكاديميين الحاصلين على شهادة الماجستير وما فوق من كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، حيث كان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 4.2293 (باستخدام مقياس ليكرت الخماسي بأوزان تتيح قبول الفرض عندما يكون متوسط الإجابات أعلى من 3)، بانحراف معياري 0.524، مما يدلّ على قبول فرض وجود علاقة إيجابية بين تحسين آليات حوكمة الشركات وتحسين عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبي، وبالنسبة للسؤال الأول من أسئلة هذا الفرض المتعلق بدور مجالس الإدارة وكانت صيغته: "استقلالية مجالس إدارة الشركات يقلل التلاعب بالأرباح المعلنة للشركات" كان المتوسط الحسابي للإجابات هو 4.08 بانحراف معياري 0.94 ويؤكد هذا أهمية دور مجالس الإدارة الذي تُركّز عليه مبادئ الحوكمة من خلال المبدأ الخامس.

يمكن بعد كلّ ما سبق استخلاص أهمية التأكيد على التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات كحلّ مقترح لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح.

¹ Dechow et al. 2010. **Op. cit.** P.382.

الفصل الثاني: قياس الريح الضريبي

الفصل الثاني:

Measuring of Tax Income قياس الربح الضريبي

يعمل الفصل الحالي على عرض مفهوم الضريبة بعد أن تمّ عرض لمفهوم إدارة الأرباح في الفصل السابق، وذلك من منطلق أن البحث الحالي يقوم على دراسة تأثير إدارة الأرباح على عملية قياس الربح الضريبي، ويأتي هذا تمهيداً لدراسة العلاقة المتبادلة فيما بينها. ويقوم الفصل بدراسة عملية قياس الربح الضريبي، من خلال عرض لمفهوم وقواعد الضريبة كمدخل لتوضيح آلية قياس الربح الضريبي والعلاقة التي تربط الضريبة بالمحاسبة، ودراسة قواعد ومحدّدات قياس الربح الضريبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

ويتمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

- 1-2: المبحث الأول: مفهوم وخصائص ومحدّدات الضريبة.
- 2-2: المبحث الثاني: آلية قياس الربح الضريبي.
- 3-2: المبحث الثالث: الربح الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول:

مفهوم وخصائص ومحددات الضريبة

تحتلّ الضرائب مكانةً مهمّةً في مجال الماليّة العامّة، وتنال اهتماماً واضحاً من قبل كتّاب وباحثي الماليّة العامّة، لكونها تتجاوز فكرة أنّ الضريبة تمثّل مصدراً من مصادر الإيرادات العامّة إلى تأثيرها على عدّة مجالات اقتصادية واجتماعيّة، وبالتالي إلى الأدوار المختلفة التي تؤدّيها الضريبة في تحقيق أهداف الحكومات بما يتجاوز تأمين الإيرادات لتمويل نفقات الدولة فقط.

ويتمّ دراسة الضرائب في هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

2-1-1: تعريف وخصائص الضريبة.

2-1-2: الأسس التي تستند إليها الدولة في فرض الضريبة.

2-1-3: شروط الضريبة الجيدة.

2-1-4: التنظيم الفني للضريبة.

2-1-1: تعريف وخصائص الضريبة:

إنّ الضريبة هي أحد الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها، وقد اقترنت الضريبة تاريخياً بفكرة السلطة الممنوحة للدولة، وبدأت مع بداية التجمّعات البشرية قلبيةً ومن ثمّ مدنيّةً.

تعدّدت -في هذا المجال- تعريفات الضريبة مع التطوّر التاريخي لها، فقد كانت في بدايتها مساعدة وقتية للزعيم في مرحلة القبليّة لأعمال الدفاع وردّ الخطر الخارجي، ومع الانتقال من مرحلة القبليّة إلى مرحلة المدنيّة فقد زادت مهام الدولة، ممّا أدّى للتأثير على مفهوم الضريبة، وأدّى إلى فكرة ديمومة واستمراريّة الضريبة بدلاً من الوقتيّة التي كانت سابقاً، وصارت وسيلةً لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً، واكتسبت الضريبة الشكل القانوني لها من خلال الوثيقة العظمى التي وقّعت في بريطانيا عام 1215 من خلال عمل هذه الوثيقة على وضع قيود على الدولة لكي لا تشنّ الحروب أو تفرض الضرائب إلّا بموافقة نواب الشعب المنتخبين وعمّت هذه التقاليد الديمقراطيّة كافة دول العالم وصارت الضريبة لا تُفرض إلّا بموجب نصوص القانون، ثمّ تطوّر مفهوم الدولة بشكل أكبر وانتقل من مرحلة الدولة الحارسة إلى مرحلة الدولة المتدخّلة، ممّا أدّى للانتقال من مفهوم الماليّة العامة التقليديّة إلى الماليّة العامة المتدخّلة، والذي أدّى إلى تطوّر مفهوم الضريبة لتأخذ العديد من الوظائف التي تزيد عن مسألة تأمين الإيرادات فقط، ومن التعريفات التي قدّمت للضريبة في هذا المجال:

"الضريبة مبلغٌ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظّمة سياسيّة مشتركة هي الدولة، تهدف إلى تأمين الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي"¹.

كما يمكن أن يتمّ تعريفها بأنّها:

"هي فريضة ماليّة نقدية إلزامية تحصلها الدولة من الأشخاص الحقيقيين أو الاعتباريين تبعاً لمقدرتهم التكلّيفيّة بصفة نهائية وبدون مقابل بهدف تحقيق الأهداف المطلوبة منها".

ومن خلال هذين التعريفين السابقين يمكن تحديد خصائص الضريبة كما يلي:

¹ المهاني، خالد و الخطيب، خالد و العدي، إبراهيم. 2010. "المحاسبة الضريبية". منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية. ص 17.

أ- الضريبة هي اقتطاع نقدي:

حيث أنّ الضريبة في أصلها هي مبلغ من النقود لتأمين سهولة جبايته، ولا تدخل الاستقطاعات غير النقدية ضمن نطاق الضريبة - حيث يصير مصادرة- وقد يتم ذلك في حالات استثنائية كالدفاع الوطني لتمويل نفقات الحرب، كما لا يدخل ضمنها الخدمات الإجبارية أو الخدمة العسكرية، وأعمال السخرة¹، علماً أنّ الضريبة مع بدء ظهورها كانت تُقتطع عيناً كاقطاع جزء من المحصول الزراعيّ مثلاً، وكان هذا الأمر يُلاحظ بشكل أكبر في مرحلة المقايضة في العمليات التجارية، ولكنّ التطور من المقايضة العينية إلى انتشار النقود أفضى الصبغة النقدية على الضريبة.

ب- الضريبة فريضة إلزامية:

أي أنّ الدولة لا تنتظر موافقة المكلفين على الضريبة أو الاتفاق معهم على سعر الضريبة وتحصيلها وتحديد وعائها، بل يتم ذلك من قبل الدولة بشكلٍ منفردٍ، ويُعتبر هذا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، فالضريبة إجبارية بالنسبة للأفراد بمجرد انتمائهم للمجتمع السياسيّ الذي تتم فرض الضريبة فيه، والإلزام الذي تتمتع به الضريبة ليس إلزاماً معنوياً بل هو إلزام قانوني، أي أنّ الدولة تستطيع أن تعود على أموال المكلف الخاصة لجباية الضريبة في حال امتناعه عن دفعها، ويتم فرض الضريبة وتعديلها وإلغاؤها من خلال قانون، وإنّ الطابع الإلزامي للضريبة يدفع نحو شعور المكلف بثقل الضريبة نتيجة عدم وجود خيار لديه في عملية دفع الضريبة، وهذا يدفعه لإيجاد الوسائل التي تسمح بتهريبه من دفع الضريبة إما بشكلٍ تعسفيّ أو من خلال المهارات الإدارية والمحاسبية التي تؤمن إمكانية التأثير على النتائج التي يتم فرض الضريبة على أساسها.

ج- تُفرض الضريبة تبعاً لمقدرة المكلفين على الدفع: فتأخذ بالاعتبار المقدرة التكلفة للمكلف، وهي من القواعد المهمة في الضريبة، وطالما أنّ مقدرة المكلفين في حالة الشركات تتحدّد من خلال النتائج المحاسبية للشركات، لذلك يتم اللجوء إلى المهارات الإدارية والمحاسبية لتعديل الأرقام المحاسبية من خلال إدارة الأرباح للتأثير على النتائج النهائية التي تُعتبر الأساس

¹ العلي، عادل فليج. 2007. "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي". منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. ص92.

المعتمد في تقدير مقدرة المكلفين على دفع الضريبة مما يؤثر في النهاية على الضريبة المفروضة على المكلفين.

د- تفرض الضريبة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة: حيث تُفرض على جميع رعايا الدولة القاطنين فيها من مواطني هذه الدولة أو الرعايا الأجانب¹، وهذا الأمر يتفق مع نظرية التضامن الاجتماعي.

هـ- يخضع للضريبة كل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين على حد سواء: فقد تستقر الضريبة في الذمة المالية للأفراد الطبيعيين، وقد يكون المكلف شخصاً معنوياً إما من أشخاص القانون الخاص أو من أشخاص القانون العام، أما بالنسبة للبحث الحالي فهو يركز على الأشخاص الاعتباريين ممثلين بالشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب.

و- تُفرض من قبل الدولة: وبالتحديد السلطة التنفيذية بعد موافقة السلطة التشريعية، ويتم التنفيذ من أجهزة السلطة التنفيذية المختلفة سواء من رأس الهرم أو مركز هذه السلطة ممثلة بالحكومة أو من خلال الهيئات الإدارية المحلية كالبلديات ومجالس الإدارة المحلية الأخرى.

ز- الضريبة تُدفع بصفة نهائية: إذ لا يستطيع المكلفون استرداد ما دفعوه من ضرائب للخرانة العامة للدولة.

ح- الضريبة فريضة دون مقابل:

وهذه من أهم خصائص الضريبة، حيث أنّ المكلف بالضريبة عندما يدفع الضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل مباشر خاص له، بل يدفع المكلف الضريبة كونه عضو في المجتمع (حسب نظرية التضامن الاجتماعي) ويستفيد من النفقات العامة للدولة، ولا يتم تحديد مقدار الضريبة على أساس حصّة المكلف من المنفعة الخاصة الناتجة عن أعمال الدولة، ولا تخطط الدولة ضريبتها على أساس هذه المنفعة بل على قدر ما يستطيع المكلف تحمّله من ضريبة، وهذا أيضاً يدفع نحو شعور المكلف بثقل الضريبة وبالتالي محاولة التهرب منها.

ط- الضريبة فريضة ذات أهداف:

إنّ الهدف الأقدم والمعروف للضريبة هو الهدف الماليّ قبل أن تظهر الأهداف المتتالية مع ظهور مفهوم الدولة المتدخلة لذلك فإنّ أهداف الضريبة¹:

¹ المهابني وآخرون. 2010. مرجع سبق ذكره. ص 18

(i) أهداف مالية:

تهدف الدولة من خلال الضريبة إلى تحقيق الأهداف المالية المتمثلة بتغطية النفقات العامة للدولة، وقد كان هذا الهدف هو المبرر الوحيد للضريبة والمحدّد لنطاقها في ظلّ المالية العامة المحايدة في مرحلة الدولة الحارسة القائمة في ظلّ النظرية الاقتصادية التقليدية، وذلك قبل سقوط فكرة الدولة الحارسة خصوصاً في ظلّ الأزمة الاقتصادية عام 1929-1930م.

(ii) أهداف اقتصادية واجتماعية:

في ظلّ ظهور الدولة المتدخلة تغيير مفهوم الهدف من الضريبة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، في السابق لم يكن كلّ ما ينتج عن الضريبة من آثار اقتصادية أو اجتماعية غاية مقصودة للضريبة بل كانت نتيجة غير مقصودة، وتحوّلت لاحقاً إلى غاية من خلال تقصّد ظهور الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة وأخذها بمنحى معيّن حسب الخطة العامة للدولة.

من الناحية الاقتصادية: يتمّ استخدام الضريبة من قبل الدولة للغايات الاقتصادية المختلفة ومن الأمثلة على ذلك: لتحقيق التوازن الاقتصادي بين مختلف القطاعات الاقتصادية العاملة ضمن اقتصاد الدولة والتعجيل والتحكّم بالتنمية الاقتصادية من الناحية الاقتصادية القطاعية، بحيث تستخدمها الدولة في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات الاقتصادية المرغوب بها من خلال تقديم الحوافز الضريبية لقاء الاستثمار في قطاع معيّن تحتاجه الدولة أو ترغب في تطويره في إطار الخطة الاقتصادية العامة للدولة، ممّا يدفع أصحاب رؤوس الأموال لاستثمار أموالهم في هذه القطاعات أكثر من غيرها؛ وتساهم في زيادة القدرة التنافسية للصناعات المحلية مقابل البضائع الخارجية، فتقوم الدولة بحماية هذه الصناعات من القدرة التنافسية العالية للبضائع المستوردة من خلال زيادة الضرائب على هذه البضائع المستوردة، ممّا يزيد من أسعارها ويخفض بالتالي من قدرتها التنافسية في السوق المحلية؛ كما تساعد في مواجهة المشاكل الاقتصادية من تضخّم وانكماش، ففي حالة التضخّم يمكن استخدام الضرائب في امتصاص جزء من السيولة المرتفعة التي كانت تساهم في زيادة التضخّم وذلك من خلال رفع الضرائب المفروضة، في حين يمكن في حالة الانكماش تخفيض النسب الضريبية ممّا يساهم في زيادة السيولة لدى الأفراد بما

¹ العدي، ابراهيم. 2006. "واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وأفاق تطويره". مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (28) العدد (2). ص66.

يزيد من قدرتهم الإنفاقية ويعيد الحياة للدورة الاقتصادية من جديد؛ كما تستخدم كعنصر جاذب لرؤوس الأموال الأجنبية من خلال تقديم الحوافز الضريبية التي تعمل على جذب الأموال التي ترغب بعائدٍ عالٍ دون اقتطاعات تُخفّضه.

ومن الناحية الاجتماعية: تُستخدم الضريبة كأداةٍ لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، ومن الأمثلة على ذلك: تفيد الضريبة في إعادة توزيع الدخل لتحقيق التوازن الاجتماعي من خلال رفع الضرائب على الأغنياء وتخفيضها على الفقراء مما يساهم في تخفيف الهوة التي يمكن أن تحصل في المستويات الاجتماعية؛ كما توفر الضريبة الموارد التي تتيح إمكانية قيام الدولة بتحمل أعبائها الاجتماعية من صحة وتعليم وغيرها؛ وتستخدم كذلك في تشجيع المنظمات التي تقدم خدمات اجتماعية ضرورية للمجتمع من خلال إعطائها حوافز ضريبية تصل حد الإعفاء التام من الضرائب المباشرة؛ وتستخدمها بعض الدول في التحكم بالنسل مثلاً من خلال قيام بعض الدول بتخفيض الضرائب وتقديم حوافز ضريبية كلما زاد عدد أفراد الأسرة في الدول التي ترغب بزيادة عدد سكانها نتيجة وجود مساحات شاسعة بعدد سكان قليل نسبياً لديها كما في استراليا مثلاً، أو تقوم بزيادة معدل الضرائب كلما زاد عدد أفراد الأسرة للدول التي ترغب في تخفيض عدد سكانها كالصين مثلاً.

2-1-2: الأسس التي تستند إليها الدولة في فرض الضريبة:

بما أنّ الضريبة تحمل صفة الاقتطاع النقدي بشكلٍ إلزاميٍّ دون مقابلٍ مباشرٍ، فإنّ الدولة تستند في فرضها للضريبة على عدّة أفكارٍ أهمّها: فكرة العلاقة التعاقدية الضمنية للضريبة، ونظرية التضامن الاجتماعي، وسيادة الدولة.

- العلاقة التعاقدية الضمنية للضريبة: كان جان جاك روسو قد وضّح هذه الفكرة التعاقدية من خلال افتراض وجود عقدٍ ضمنيٍّ يربط الدولة وأفراد المجتمع، ويُحدّد هذا العقد الضمنيّ التزامات الطرفين، بحيث يقوم الأفراد بدفع الضرائب كوسيلة تمويل للدولة مقابل التزام الدولة بتقديم جميع الخدمات اللازمة التي من شأنها تحقيق المنفعة العامة لجميع الأفراد في مختلف المجالات؛ وتختلف النظرة لهذا العقد، حيث ينظر البعض إلى هذا العقد كعقد خدمات بشكلٍ يتمّ فيه تشبيه الضرائب في هذه الحالة بأنّها بدل أتعاب يلتزم الأفراد بدفعها للدولة مقابل

الخدمات التي تقدّمها، وآخرون ينظرون إليه أنّه عقد شراكة بحيث أنّ الحكومة تمثل إدارة شركة كبيرة هي المجتمع وأنّ الأفراد مثل المساهمين الذين يساهمون بدفع ما يلزم لهذه الشركة لتعمل بشكلٍ جيّدٍ مقابل حصولهم على عوائد، وآخرون ينظرون إليه أنّه عقد تأمين وما يدفعه الأفراد هو بمثابة جُعالة تأمين يتمّ دفعها مقابل تأمين الدولة على ممتلكاتهم، وإنّ جميع وجهات النظر السابقة لا تعطي صورةً صحيحةً بالمطلق لمفهوم الضريبة، حيث أنّها تتجه لافتراض وجود علاقة فردية بين المكلف والدولة بحيث يحصل هذا الفرد على مقابلٍ مباشرٍ لقاء دفعه الضرائب وهذا لا يتناسب مع مفهوم الضريبة.

- نظرية التضامن الاجتماعيّ: حيث يقوم على فكرة أنّ المكلف بالضريبة يدفعها من منطلق كونه عضو في المجتمع، الأمر الذي يفرض عليه التضامن مع الأعضاء الآخرين لتأمين ما يغطّي النفقات العامّة التي يحتاجها هذا المجتمع، وأنّ كلّ عضو يتحمّل من الضريبة حسب قدرته تضامناً مع باقي الأعضاء.

- سيادة الدولة: تقوم على فكرة أنّ أفراد الدولة قد سلّموا بأهميّة وجود الدولة كضرورة سياسيّة واقتصاديّة واجتماعيّة لتحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم، وهذا فرض على الدولة مسؤوليات تحقيق هذه المصالح وإشباع هذه الحاجات، وبالمقابل فقد تمّ إعطاء الدولة السلطة التي تمكّنها من تحصيل الأموال التي تمكّنها من القيام بواجباتها ومسؤولياتها.

2-1-3: شروط الضريبة الجيدة:

هناك مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها عند فرض الضريبة والتي يتمّ من خلالها تأمين سلامة تطبيق الضريبة، بالشكل الذي يؤمّن في النهاية الوصول إلى تحقيق الكفاءة في فرض الضريبة، وأوّل من حدّد هذه القواعد هو آدم سميث، وما تزال هذه القواعد تحظى بالإجماع العلميّ، ولكن تمّ إدخال كثير من التعديلات في تفصيلات كلّ قاعدة، وهذه القواعد هي: العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد.

1. قاعدة العدالة:

يُقصد بقاعدة العدالة بأن يساهم كلّ أعضاء الجماعة في تحمّل الأعباء العامّة تبعاً للمقدرة التكاليفيّة لكلّ منهم وذلك حسب نسبة الدخل الذي يحققونه في ظلّ حماية الدولة، أي أنّ تتناسب الضريبة مع الدّخل لكلّ فئةٍ من المكلفين، وهناك مفهومان في هذا المجال هما:

أ- العدالة الأفقيّة: تعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملةً متساويةً، بحيث لا يتمّ تحميل

فئة مهنيّة أو اجتماعيّة عبء أكبر من الفئات الأخرى التي تتمتع بنفس مستوى الدخل.

ب- العدالة الرأسية: تقوم على معاملة ذوي الدخل المختلفة معاملةً مختلفة.

وقد ذهب آدم سميث في هذا المجال إلى أنّه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكوميّة وفقاً لمقدرتهم النسبيّة، وأن تتناسب الضريبة مع الدخل الذي يحقّقه الفرد في ظلّ حماية الدولة قدر الإمكان، وقد اعتبر سميث أنّ الضريبة النسبيّة هي وحدها التي تحقّق العدالة الضريبيّة، وقد أيّده معظم كتّاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تطبيقاً لنظرية العقد الماليّ (هذه النظرية تعني أنّ الضريبة هي عقد ماليّ ضمنيّ بين الدولة والفرد تلتزم فيه الدولة بتقديم خدمات المرافق العامّة ويلتزم الفرد بدفع الضريبة)، بالتالي حسب نظرية العقد الماليّ، تُعتبر الضريبة ثمناً لخدمات الدولة وكلّما ارتفع الدخل يُفترض ازدياد استفادة المكلف من خدمات الدولة وبالتالي يجب أن ترتفع الضريبة، وقد خرج (ساي) عن هذا الإجماع، وكان هذا يُمثّل بدايةً للفكر الماليّ الحديث في هذا المجال، ليقول أنّ الضريبة التصاعديّة أكثر اقتراباً من العدالة، ويقول بأنّ الضريبة النسبيّة تشكّل عبئاً على الفقير أكثر من الغنيّ، وجاءت تبنّي الضريبة التصاعديّة مع تراجع نظرية العقد الماليّ وتبنّي نظرية التضامن الاجتماعيّ (وتعني هذه النظرية أنّ الضريبة تُفرض على الأشخاص حسب مقدرتهم بصرف النظر عن النفع الذي يعود عليهم من خدمات الدولة)، وتطبيقاً لمبدأ انخفاض المنفعة الحديّة للنقود مع ارتفاع الدخل.

ولا تقتصر قاعدة العدالة على الأخذ بالضريبة التصاعديّة بل التأكيد على عموميّة الضريبة، حيث يجب أن تكون الضريبة عامّة على جميع الأشخاص (العموميّة الشخصيّة) وعلى كافّة الأموال (العموميّة الماديّة)، مع بعض الاستثناءات التي يتمّ منحها لمقابلة الاعتبارات الشخصيّة أو تبعاً لنوع الدخل ومصدره.

وغالباً يتمّ تناول مفهوم العدالة من خلال اتجاهين، يقوم الأوّل على المساواة في التضحية أو التوزيع العادل للأعباء الضريبيّة بين المواطنين، أمّا الاتجاه الثاني فيتناول جميع جوانب الضريبة من بدايتها حتى تحصيل الضريبة واستخدامها.

2. قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث أنّ الضريبة الجيدة يجب أن تكون معلومةً ومحدّدة بوضوح وبلا تحكّم سواء من ناحية السعر أو الوعاء أو الأسلوب أو مواعيد الجباية، ويكون المكلف على علم مسبقٍ بالتزاماته الماليّة تجاه الدولة قبل الدولة، وأن يكون قادراً على الدفاع عن حقوقه في حال التعسّف وسوء استعمال السلطة من قبل الدوائر الضريبية.

3. قاعدة الملاءمة:

وتقضي هذه القاعدة بضرورة تنظيم أحكام الضريبة، بحيث يتمّ جباية الضريبة في أنسب الأوقات وبأسلوب التحصيل الأنسب، بشكلٍ يخفّف من عبء الضريبة على المكلف، ويُعتبَر وقت حصول المكلف على دخله هو أنسب الأوقات لجباية الضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة لضريبة الأجر ودخل الأوراق الماليّة مثلاً.

4. قاعدة الاقتصاد:

تعني هذه القاعدة اختيار الطريقة الأنسب لجباية وتحصيل الضريبة، بحيث لا تزيد كلفة الجباية للضريبة عن إيرادات هذه الضريبة المُورّدة إلى خزينة الدولة، فكلّ زيادةٍ في تكاليف الجباية تُؤدّي لزيادة العبء على المكلف دون أيّة زيادة في الحصيلة الضريبية، وبناءً على هذه القاعدة فإنّ أفضل الضرائب هي التي تتميّز بانخفاض كلفة جبايتها وارتفاع حصيلتها.

2-1-4: التنظيم الفني للضريبة:

إنّ دراسة التنظيم الفني للضريبة مهمّ للوقوف على المراحل في مسيرة الضريبة التي يمكن أن تتشكّل نقاط تفاعل محتملة بين إدارة الأرباح والضريبة، ويبدأ هذا الجزء بعرض أساس فرض الضريبة ومعدّل وسعر الضريبة ومن ثمّ تحقّق وجباية الضريبة، والتي يمكن أن تأتي لإكمال مفهوم الضريبة مع توضيحها لنقاط التفاعل مع إدارة الأرباح.

أولاً: أساس فرض الضريبة ومعدّل أو سعر الضريبة:

أ- إنّ اختلاف أساس فرض الضريبة يُنتج مجموعة من أنواع الضرائب نستعرض أهمّ هذه الأنواع وهي:

- يمكن أن تختلف الضرائب حسب المادة الخاضعة للضريبة (مطرح الضريبة) والتي يتم استهدافها بالضريبة:
- ضرائب تستهدف الدخل أو الإيرادات: مثل ضرائب على رأس المال (عائد السندات)، ضرائب على رأس المال والعمل (ضرائب الشركات - وهي التي يتم استهدافها بشكل رئيسي في البحث الحالي)، ضرائب على العمل (رواتب وأجور).
- ضرائب تستهدف الإنفاق: من أهم الأمثلة:
- ضريبة الإنتاج (المكوس): حيث تضاف الضريبة على سعر السلع فور إنتاجها، وهي تمنع التهرب من دفعها عند فرضها على مراحل لاحقة مثل البيع والتوزيع، وتُفرض بنسبة معينة على سعر التكلفة أو سعر الجملة.
- ضريبة المبيعات: تُفرض بنسب معينة على سعر بيع السلع أو سعر التجزئة، وهي غير مباشرة يتحمل عبء هذه الضرائب المستهلك عند شرائه للسلع.
- الضرائب والرسوم الجمركية: تُفرض على السلع المستوردة من الخارج حسب تكلفة السلع، وتختلف حسب السلع من جهة وحسب الاتفاقيات بين الدول من جهة أخرى.
- ضريبة القيمة المضافة: هي ضريبة غير مباشرة، ذات إيراد عالٍ، تُفرض على أساس الإنفاق على السلع والخدمات وفي جميع مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع والاستهلاك، يتم من خلالها تفادي ردود الفعل السلبية التي من الممكن أن تتولد عند المكلفين الحقيقيين نتيجة انتفاء الاحتكاك المباشر بين هذا المكلف والضريبة، وعادةً تكون هذه الضريبة بنسبة مئوية واحدة تُفرض على القيمة المضافة المتحققة في المرحلة المستهدفة، وبموجبها يتقدم "دافع الضريبة" في كل مرحلة بكشف يتضمن قيمة مدخلاته ومخرجاته من السلع والفرق بينهما والذي تُفرض عليه الضريبة ليتم احتسابها وليقوم بعدها بتوريدها إلى الخزينة، ثم يقوم هذا الدافع للضريبة بإضافة قيمة الضريبة على أسعار بيع المخرجات لديه.
- ضرائب تستهدف المعاملات: وهي كثيراً ما تأخذ شكل الرسوم وليس ضرائب، حيث يمكن أن تستهدف هذا النوع المعاملات بين الأفراد، أو بين الأفراد والدولة، أو انتقال الثروة (ضريبة التركات).

- ضرائب تستهدف العقارات: مثل الضرائب التي تستهدف بدلات الإيجارات للعقارات أو تستهدف عملية نقل الملكية العقارية.

• أنواع الضرائب من حيث أنها ضريبة موحدة أو وحيدة أو ضرائب متنوّعة:

- نظام الضريبة الوحيدة: حيث تفرض فيه الدولة نظام واحد للضريبة مع ضرائب قليلة نوعيّة أو ثانويّة لتحقيق أهداف الضريبة المختلفة معاً، ويتميّز هذا النوع بالبساطة والوضوح والسهولة، سواء في تحقّق الضريبة أو تحصيلها وجبايتها، وتُفرض بسهولة حسب مقدرة كلّ مكلف، والسهولة والمحدوديّة في مطرح الضريبة تعطي مزايا قلّة نفقات التحصيل نتيجة قلّة الإجراءات التي تتطلبها لعمليّة التحصيل، كما أنّها من ناحية أخرى تُصعب عمليّة التهرب الضريبيّ بسبب صعوبة إخفاء المطارح من قبل المكلفين، ولكن مقابل هذه المزايا هناك عيوب من ناحية عدم تحقيقها للعدالة نتيجة محاولة الدولة الوصول إلى تحقيق الهدف الماليّ للضريبة بأكبر قدرٍ ممكن ممّا يزيد العبء الضريبيّ على المكلفين، ومع هذا فإنّ الحصيلّة الضريبيّة تبقى قليلة في هذا النوع نتيجة المحدوديّة في مصادر الضريبة، كما أنّه يترافق هذا النظام مع صعوبة في تحقيق أهداف الضريبة الأخرى الاقتصادية والاجتماعيّة وغيرها بما يتناسب مع المفهوم الحديث للضريبة.

- نظام الضرائب النوعيّة: وفي هذا النوع من الأنظمة الضريبيّة تتعدّد الضرائب التي يتمّ فرضها على أنواع الدّخل المختلفة بما يتناسب مع بنية الدولة ونشاطها الاقتصاديّ، بحيث تنقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وتُفرض على كلّ نوعٍ من أنواع الدخل بصورةٍ منفصلةٍ وبمعدّلاتٍ مختلفة، وتتميّز بسهولة نسبيّة في التطبيق لهذا تلجأ إليها أغلب إدارات الضريبة التي تعاني الضعف، وتسمح بتنوّع المعاملة لمصادر الدخل، وتحقّق أهداف الدولة التدخليّة في النشاط الاقتصاديّ، وهي بالمقابل تعاني عيوباً أهمّها ضعف كبير في درجة العدالة الرأسيّة للنظام الضريبيّ، إضافةً إلى ارتفاع نفقات التحصيل والجباية الذي يترافق مع كثرة الإجراءات والأنظمة بسبب التعقيد المرتبط مع كثرة أوعية الضرائب.

- نظام الضريبة الموحدة: ويتمّ بموجب هذا النظام فرض ضريبة واحدة على جميع مصادر الدخل للمكلف، حيث يتمّ تجميع كلّ مصادر الدخل للمكلف ومن ثمّ إخضاعها للضريبة، تتميّز هذه الضريبة بدرجةٍ عاليةٍ من العدالة في فرض الضريبة، بحيث أنّ كلّ مكلف يشارك

في دفع الضرائب حسب مقدرته التكاليفيّة الإجماليّة ونتيجة فرضها على كامل مصادر دخله بشكلٍ موحّد، بالمقابل فهي صعبة التطبيق لذلك يُلاحَظ تطبيق هذا النظام في البلدان المتقدّمة بشكلٍ أكبر نتيجة حاجتها لأجهزةٍ ضريبيةٍ تتميّز بكفاءةٍ عاليةٍ جدّاً، وآليات استعلامٍ ضريبيّ متطوّرة، كما أنّها في بعض الأحيان تعاني ضعف في قاعدة الاقتصاد لأنّ الدوائر الضريبية سوف تدرس وتتعامل مع عدد أكبر من الملفّات لكلّ مكلف مع تعقيدٍ وكثرةٍ في الإجراءات.

• أنواع الضرائب من حيث أنّها ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة:

غالباً يُلاحَظ تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة، ويتم ملاحظة فروق التأثير من خلال مجموعة المعايير المختلفة المعتمّدة في التمييز بين نوعي الضرائب المذكورين، علماً أنّ هناك صعوبات في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وفي هذا المجال تقدّم الأدبيات المحاسبية العديد من المعايير التي تفيد في التمييز بين النوعين:

1- معيار طريقة التحصيل: حسب هذا المعيار فإنّ الضرائب المباشرة تكون طريقة التحصيل فيها واضحة، والمكّلف بالضريبة محدّد، والمطرح الضريبيّ محدّد، لذلك فهي تُجبي بموجب جداول اسميّة تبيّن اسم المكّلف ومطرح الضريبة؛ في حين أنّ الضرائب غير المباشرة تحصل عند وقوع حدثٍ معيّن ينطوي على استخدامٍ للدخل، وبالتالي فهي لا تُجبي بموجب كشف بل عند تحقّق حدث استخدام الدخل.

2- معيار ثبات المادّة الخاضعة للضريبة: إذا كانت المادّة أو عناصر الدخل التي تُقرَض عليها الضريبة تتميّز بالثبات والاستقرار والتجدّد المستمرّ تُعتبر ضريبةً مباشرةً؛ أمّا في الضرائب غير المباشرة يكون فرضها على أساس حدوث واقعة استخدام الدخل التي لا تتصف بالترار والاستمرار -بالضرورة- بالنسبة للمكّلف عينه.

3- معيار نقل عبء الضريبة: في حالة نقل عبء الضريبة نكون أمام مكّلفٍ مباشرٍ بالضريبة وتكون مهمّته دفع الضريبة فقط دون تحمّل أيّ عبءٍ، لأنّ عبء الضريبة يقوم بتحميله إلى طرفٍ آخرٍ (غالباً جمهور المتعاملين معه)، فيكون هذا الطرف هو الذي يتحمّل عبء الضريبة حقيقةً وهو المكّلف الحقيقيّ بالضريبة، وفي هذا المجال فإنّ الضرائب المباشرة هي

أساساً لا تنطوي على نقل عبء الضريبة، في حين الضرائب غير المباشرة تقوم على فكرة نقل عبء الضريبة.

يُلاحظ التداخل مع مصطلح إدارة الأرباح بشكل أكبر في المعيارين الأول والثاني قياساً بالمعيار الثالث المذكورة أعلاه.

وهناك مجموعة من المزايا والمخاطر التي ترتبط بكل من النوعين:

أ- المزايا: يتم استعراض مزايا كل من هذين النوعين:

- الضرائب المباشرة: لا تعيق حركة الإنتاج لأنها تركز على الإيرادات، وأكثر عدلاً في التكاليف، وتتميز حصيلتها بالثبات النسبي مما يساعد في تقدير الموارد الضريبية بصورة أكثر دقة، وتحقق قاعدة الاقتصاد بصورة أكبر نتيجة أنها أقل تكلفة في التحصيل.
- الضرائب غير المباشرة: سريعة التحصيل، وتتميز بسهولة في جبايتها، ولا تحتاج دوائر ضريبية متطورة نتيجة تحقق الضريبة بمجرد استخدام الدخل، وفيرة الحصيلة، ولا يشعر المكلف بها نتيجة أنها مضافة لسعر الخدمة التي يطلبها.

ب- المخاطر: رغم المزايا السابقة يعاني كل من هذه النوعين من النقاط السلبية التالية:

- الضرائب المباشرة: تأخير في تحصيلها حتى نهاية السنة المالية غالباً، وقلّة الحصيلة أحياناً نتيجة شعور المكلف بثقل عبء الضريبة مما يدفعه لمحاولة التهرب منها، وهنا ممكن أن يتم التدخل الإداري من خلال المهارات المحاسبية المتوفرة في الشركات لإدارة الأرباح بشكل يُخفّض الربح الضريبي وبالتالي يخفّض الضريبة المدفوعة، كما أنها تعاني من مرونة ضعيفة، وصعوبة أكبر في التطبيق في ظلّ ضعف الأجهزة الضريبية.
- الضرائب غير المباشرة: تعيق حركة الإنتاج أحياناً لأنها تتطلب رقابة دقيقة على المنتجين، ولا تأخذ بالاعتبار المقدرة التكاليفية فهي تفرض على جميع الفئات دون أخذ الدخل بعين الاعتبار، وتعاني البعد عن الثبات.

• أنواع الضرائب من حيث أنها ضرائب عينية أو ضرائب شخصية:

- الضرائب العينية: هي التي تعتمد على حجم ثروة المكلف دون الاهتمام بظروفه الاقتصادية والاجتماعية وهي لا تحقق العدالة الضريبية.

تتميز الضرائب العينية بما يلي:

- لا يوجد تعسّف مع المكّاف عند تقدير الضريبة حيث تتعامل الضريبة مع الدخل دون المكّاف.
- لا تسمح بإعفاءات اجتماعية.
- تستخدم معدّلات نسبية ثابتة.
- لا تتطلّب زيادة في الثبوتيات، وذلك لأنّه لا تتطلّب تقديم المكّاف لمعلومات شخصية عن ظروفه.

ولكن يعاني هذا النوع من الضرائب من عيوبٍ أهمّها:

- غير عادلة من ناحية عدم مراعاتها للمقدرة التكلفة للمكّاف وظروفه الاجتماعية.
- غالباً ما تكون الحصيلة الضريبية من هذه الضرائب قليلة.
- أمّا الضرائب الشخصية: فهي التي تأخذ بالاعتبار ظروف المكّاف الشخصية ومقدرته التكلفة، وهي تحقّق العدالة الضريبية ولكن من الصعب تحديد الظروف الشخصية للمكّافين، لذا تمّ اعتماد مجموعة مفاهيم ومحدّدات تساعد في عملية مراعاة مقدرة المكّاف وهي:
 - أ- إعفاء الحدّ الأدنى اللازم للمعيشة: حيث يُحدّد حدّ الكفاف الذي يلزم للحفاظ على حياة المكّاف ومن يُعيله، فلا يُفرض على هذا الحدّ أية ضريبة، ويبدأ فرض الضريبة على جزء الدخل الذي يزيد عن حدّ الكفاف، والذي قد يُلاحظ زيادته مع زيادة الدخل نتيجة ترافق زيادة الدخل مع ارتفاع في الأسعار ما يعني زيادةً في تكاليف المعيشة، وهنا أيضاً يُفضّل التعامل المرن مع هذا الحدّ بما يتناسب مع معدّل التضخّم المتغيّر.
 - ب- مراعاة الأعباء العائلية للمكّاف: فكلّما ازداد عدد الأفراد الذين يعيلهم المكّاف ازداد ثقل الضريبة عليه، لذلك يجب منح هذا المكّاف تخفيضات أكبر على الضريبة.
 - ج- أن يتمّ أخذ مصدر الدخل بالاعتبار، حيث يُقسّم مصدر الدخل إلى: دخول العمل، ودخول رأس المال، ودخول المصدر المختلط، وهنا يُلاحظ أنّ دخول رأس المال تتصف بالثبات بشكلٍ كبيرٍ نسبةً لدخول العمل التي تُعتبر أقلّ ثباتاً، فالمكّاف بضريبة تستهدف دخل العمل قد يفقد مصدر الدخل مثلاً في حال تعرّضه لعارضٍ صحيّ، حيث أنّ دخول العمل تشترط وجود صاحب الدخل بحالة جسدية ونفسية جيّدة، وفي حال فقدان هذا الشرط فإنّ ذلك يعني بقاء هذا الشخص ومن يعيله دون مصدرٍ للدخل، إضافةً لارتفاع نسبة ما يُنفق

من هذه الدخول على السلع الأساسية -الغذائية خصوصاً-، أما بالنسبة للدخول ذات المصدر المختلط المتأتية من العمل ورأس المال معاً، مثل الأعمال التجارية التي يستثمر فيها المكلف رأس ماله بنفسه، فإنها تشكل هنا حالة متوسطة بين نوعي الدخل السابقين تستوجب معاملة خاصة بها أيضاً.

د- الأخذ بالاعتبار لكيفية استعمال الدخل، بشكلٍ يضمن تخفيف الضريبة على ذوي الدخل المنخفضة الذين يقومون بإنفاق الجزء الأعظم من دخله -إن لم يكن كامل الدخل- على الاستهلاك وخصوصاً على استهلاك السلع الأساسية، نسبةً لذوي الدخل المرتفعة الذين يذهب جزء كبير من دخلهم للاختار أو استهلاك السلع الكمالية.

- أنواع الضرائب من حيث أنها ضرائب نوعية أو ضرائب قيمية:
- يُقصد بالضرائب النوعية الضرائب التي تُفرض بمبلغ معين على كل وحدة مادية (وزن، حجم، مساحة، عدد) من مطرح الضريبة دون النظر إلى القيمة وهي بسيطة وسهلة التطبيق.
- أما الضرائب القيمية: فهي التي تُفرض كنسبة مئوية من قيمة مطرح الضريبة وهي أكثر عدالة والأكثر انتشاراً، وهي التي تؤمن حساسية تجاه التغيرات في المطارح الضريبية.
- ويمكن أن يتم ملاحظة التفاعل مع إدارة الأرباح مع النوع الثاني دون النوع الأول، حيث أن النوع الأول لا يتضمن أي نوع من التدخل في مجال القيم التي تعطيها المحاسبة.

ب- وفي مجال دراسة معدل الضريبة يتم دراسة الفرق بين المعدل الاسمي والمعدل الحقيقي للضريبة، ونجد أنواعاً من الضرائب بحسب معدل الضريبة، ويتم فيما يلي التعرض إلى الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية، الضرائب النسبية والضرائب التصاعديّة¹:

- المعدل الاسمي والمعدل الحقيقي للضريبة:
- ويُقصد بالمعدل الاسمي أو القانوني للضريبة بأنه المعدل المقرر بالقانون والذي أقره التشريع الضريبي.
- أما المعدل الحقيقي فهو الذي يُقتطع بشكلٍ فعلي من دخل أو رأس مال المكلف، ويكون مصدر الاختلاف هو الإعفاءات والخصومات الممنوحة من قبل المشرع.

¹ فرهود، محمد سعيد. 1994. "مبادئ المالية العامة". منشورات جامعة حلب، حلب، سورية. ص 254.

إن الاختلافات بين المعدل الاسمي والمعدل الحقيقي يمكن أن يتم التركيز عليه من قبل الإدارة للوصول لما يمكن أن يتم تسميته "إدارة الربح الضريبي"، من خلال تركيزها على الحسابات التي تُفعل أو تزيد الخصومات الممنوحة من قبل المشرع.

• أنواع الضرائب من حيث أنها ضرائب توزيعية أو ضرائب قياسية:

- الضرائب التوزيعية: وفيها لا يتم تحديد معدل الضريبة مقدماً، بل تقوم الدولة بتحديد مبلغ الحصيلة الذي تهدف الوصول إليه، ثم تعمل على توزيع هذا المبلغ على الأجزاء الإدارية في الدولة، ثم يتم توزيعها على المكلفين حسب ما يملكه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة، وهذا النوع أقل حساسية للتغيرات في الدخل.

- الضرائب القياسية: وفيها يحدّد المشرع معدل الضريبة بشكلٍ مقدّم بدلاً من تحديد الحصيلة مقدماً، وبالتالي فإنّ الحصيلة تتحدّد تبعاً للمعدل المحدّد مقدماً والظروف الاقتصادية السائدة.

وهنا أيضاً يتضمّن النوع الثاني نقاط تفاعلية محتملة مع إدارة الأرباح، لاعتماده على نتائج الأعمال في تحديد الضريبة، في حين النوع الأول منها يحدّد الضريبة دون النظر للنتائج التي تحقّقها المنشآت وبالتالي تكون إمكانية التدخّل المحاسبي في هذا النوع معدومة.

• الضرائب النسبية والضرائب بمعدّلات تصاعديّة:

- الضريبة النسبية: وتُفرض هذه الضريبة بمعدّلٍ وحيدٍ دون النظر لقيمة مطرح الضريبة، ولا يتغيّر هذا المعدل بتغيّر قيمة هذا مطرح، وهذا هو النوع المستخدم في مجتمع البحث الحالي، حيث تخضع الشركات المساهمة بموجب التشريع السوري لضريبة نسبية يتمّ الإضاءة عليها بشكلٍ أكبر في الفصل الثالث من البحث.

- أمّا الضريبة التصاعديّة: فهي الضريبة التي يرتفع معدّلها كلّما زادت قيمة مطرحها، وهي الأكثر انتشاراً لتحقيقها عدالةً أكبر من تلك التي تحقّقها الضريبة النسبية، وهي أكثر حساسية من الضريبة النسبية لأنّ الزيادة في الدخل تعني زيادةً في المعدل، وبالتالي زيادةً أعلى في الحصيلة فيما لو بقي المعدل على ما هو عليه، وهناك أنواع لأسعار التصاعديّة هي:

أ- التصاعد بالطبقات: يتمّ بتقسيم المكلفين إلى فئاتٍ أو طبقاتٍ حسب ما يملكونه على أن تسري الضريبة بسعرٍ معيّنٍ خاصّ بكلّ فئةٍ أو طبقةٍ معيّنة.

ب- التصاعد بالشرائح: يتم بتقسيم مطرح الضريبة إلى أجزاء ويخضع كل جزء لسعرٍ خاصٍ يرتفع بازدياد المطرح.

وأسعار التصاعد الضريبيّ تتحدّد إمّا: بأن تتصاعد أسعار الضريبة على أساس متوالية بشرط ألا تصل لحدّ 100%، أو: يحدّد السعر على أساس الدخل المرتفعة وينخفض السعر كلّما انخفضت قيمة الدخل الخاضعة للضريبة.

ويمكن أن يشكّل النوع الثاني (الضرائب التصاعديّة) دافع أكبر من النوع الأوّل (الضرائب النسبيّة) لتدخّل الإدارة للتلاعب بالدخل المعلن، وذلك نتيجة ارتفاع الضريبة الحديّة مع ارتفاع النتائج المحاسبيّة بشكلٍ أكبر في النوع الثاني منها في النوع الأوّل، وفي هذا المجال يمكن أن يكون الدافع الأكبر للإدارة في الشركات هو باتجاه التدخّل من خلال إدارة الأرباح بهدف تمهيد الدخل ممّا يمنع التصاعد الضريبيّ والتكليف على أساس نسب مرتفعة ترتبط بأرباح عالية.

ثانياً: تحقّق وجباية الضريبة:

تمرّ هذه العملية بثلاث مراحل: تقدير مطرح الضريبة، وتحقّق الضريبة، وجباية الضريبة. وفي هذا المجال تتوضّح -نوعاً ما- العلاقة التي قد تنشأ بين الأرقام المحاسبيّة في الشركات أو المنشآت من جهة والضريبة النهائيّة من جهةٍ أخرى.

أ- تقدير مطرح الضريبة: وهذه المرحلة هامةٌ للوصول لتحديد الضريبة الواجب فرضها، وتلجأ الإدارة الضريبيّة لتقدير المطرح إمّا بصورةٍ مباشرةٍ أو غير مباشرةٍ:

- الطرق المباشرة: ويتمّ هذا الأمر من خلال:

- إمّا بالاعتماد على تصريحٍ أو إقرارٍ مقدّمٍ من قبل المكلّف: حيث يقدّم المكلّف في نهاية كلّ فترةٍ ماليّةٍ إقراراً يصرّح فيه عن نتائج أعماله في الفترة محلّ النقاش، وهنا تكمن الفكرة الرئيسيّة التي يتمّ التركيز عليها عند الحديث عن العلاقة بين الأرقام المحاسبيّة والضريبيّة، حيث تنطلق هذه الطريقة من رقم الربح المحاسبيّ المعلن عنه، ومن ثم إضافة ما يجب إضافته وتنزيل ما يجب تنزيله بموجب القانون الضريبيّ المطبّق، ويكون أمام المكلّف في هذه الطريقة مجالاً واسعاً للتهرّب من الضريبة من خلال التلاعب بالإقرار المقدّم من قبله، إمّا بشكلٍ مباشرٍ وتعسفيّ، أو من خلال استخدام التقنيّات المحاسبيّة المتمثلة بإدارة الأرباح، وهذه التقنيّات يتمّ اللجوء إليها بهدف التأثير الكبير على الربح الضريبيّ المعلن لأغراض الضريبة مع المحافظة

على أثرٍ خفيفٍ وطفيفٍ على الربح المحاسبيّ المعن لأغراض الأسواق المالية مثلاً، وذلك من خلال الفروقات بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ التي يفرضها تطبيق القانون الضريبيّ المُعتمَد في الدولة، وهذا ما يمكن تسميته كما ذُكر سابقاً بمصطلح "إدارة الربح الضريبي"، وهذا النوع يمكن أن يشكّل نقطة التفاعل بين ما يسمّى إدارة الأرباح والضريبة.

- أو باعتماد طريقة التقدير الإداري من خلال جولاتٍ لموظفيّ الدوائر الضريبية بشكلٍ ميدانيّ على عينات عشوائية من المكّفين، ويتمّ بعدها تقدير أعمال المكّف وفرض الضريبة بناءً على هذا التقدير، ولهذا الأسلوب تأثير سلبيّ على المكّف نتيجة الإطلاع على بعض المعلومات الخاصّة بعمله والتي لا يرغب بأن يتمّ الإطلاع عليها من قبل الغير لتأثيرها المُحتمل على وضعه التنافسيّ.

• الطرق غير المباشرة: وهي تُقرَض على استخدامات الدخل لا الدخل نفسه، ويتمّ هذا الأمر من خلال:

- إمّا بالاعتماد على المظاهر الخارجيّة التي تظهر على أفعال المكّف وسلوكه مثل المسكن الذي يعيش فيه، والسيارات التي يملكها، ومقدار ما يصرفه وعدد العمال الذين يعملون لديه، وفي هذه الطريقة بعض الغبن حيث تختلف عادات الإنفاق من فردٍ لآخر، ولا يمكن تحديد الدخل بصورةٍ دقيقةٍ.

- أو يتمّ بالاعتماد على طريقة التقدير الجزائيّ فقد تجمع الدوائر الضريبية عدداً من المتأصّلين في ممارسة الحرفة أو المهنة، ويتمّ تشكيل لجنة تقدّر دخل زملائهم من خلال بيانات ومظاهر خارجيّة وهي أيضاً لا تتمتع بالعدالة.

ب- تحقّق الضريبة: بعد أن يتمّ تقدير الدخل تعمل الإدارة الضريبية على تحديد المبلغ الذي يخضع للضريبة من دخل المكّف وإجراء الخصومات التي يقرّها المشرّع على هذا المبلغ، وإخضاع المبلغ المتبقي للمعدّل الذي أقرّه المشرّع.

ج- جباية الضريبة: بعد أن تمّ تحديد المبلغ الواجب اقتطاعه يأتي دور تحصيل الضريبة وتغذية الخزينة العامّة بهذا المبلغ، ويتمّ دفع الضريبة إمّا من قبل الممول نفسه حيث يقوم المكّف بدفع الضريبة بنفسه إلى الدوائر المختصة، أو يتمّ الدفع من قبل شخصٍ آخر غير المكّف الحقيقيّ ويتمّ هذا في الضرائب غير المباشرة، من خلال دفع المكّف الاسميّ للضريبة والذي يقوم بدوره

بعكس عبء هذه الضريبة على المكلف الحقيقي من خلال رفع أسعار السلع التي تُفرض عليها الضريبة عند بيعها للمكلف الحقيقي، أو في الضرائب المباشرة من خلال الحجز عند المنبع التي يتم فيها اقتطاع الضريبة من الدخل من قبل من يقدم الدخل للمكلف قبل وصوله إليه، ويتم ملاحظتها خصوصاً في ضريبة الرواتب والأجور.

المبحث الثاني

آلية قياس الربح الضريبي

إنه في إطار تحديد مطرح الضريبة في ضرائب الدخل كأحد أكثر الخطوات تأثيراً في النتيجة الضريبية النهائية، من المهم دراسة آلية تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وسوف يتم عرض المفهوم في هذا المبحث من خلال التعرض للمفهوم الواسع للدخل، ومن ثم دراسة مراحل القياس في المحاسبة والمبادئ العلمية المحاسبية المرتبطة بالربح وصولاً إلى تحديد رقم الربح المحاسبي الذي يشكل منطلقاً إلى تحديد رقم الربح الضريبي.

ويتناول هذا المبحث المواضيع التالية:

2-2-1: مفهوم الدخل.

2-2-2: مراحل الوصول للربح الضريبي محاسبياً.

2-2-1: مفهوم الدخل:

يتضمّن مفهوم الدخل كلاً من الدخل القوميّ والدخل الفرديّ وذلك حسب شموليّة النظرة إلى هذا المفهوم، ويهتمّ البحث الحاليّ بالدخل الفرديّ سواء كان فردياً لشخصية اعتبارية أم معنوية. يُعرّف الدخل الفرديّ في معناه اللغويّ بأنه: "كلّ ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردودٍ ماديّ".

وفي معناه الاقتصاديّ والماليّ هو: "إيراد يتجدّد أو يتكرّر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وهو ينتج من مصادر مختلفة فقد يكون رأس المال كريح العقارات والودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل والموظّف وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معاً كأرباح التجارة والصناعة والخدمات"¹.

ومن التعريف يتبيّن أنّ خصائص الدخل هي:

- الدورية: أي عمليّة التجدد بشكلٍ دوريّ للدخل كلّ فترة زمنيّة شهر أو سنة.
- بقاء المصدر: أي أنّ المصدر الذي ينتج عنه هذا الدخل يجب ألاّ ينفذ بفعل إنتاجه للدخل، والمصدر يكون ماديّ كوسائل الإنتاج من آلات وعقارات وغيرها أو غير ماديّ كشهرة المحل أو الموهبة.
- صيانة المصدر واستغلاله بشكلٍ مناسبٍ: وذلك لضمان إعطائه الدخل المناسب، وضمان عدم نفاذه بسبب سوء الاستعمال أو عدم الاهتمام.

وبالنسبة للربح الخاضع للضريبة هناك وجهات نظرٍ مختلفة تجاه تحديد فكرة الدخل الخاضع للضريبة، من حيث الأخذ بفكرة الدورية كعاملٍ رئيسيٍّ لتحديد الدخل من جهة، أو الأخذ بفكرة الشموليّة من جهةٍ أخرى، ومن هذا الاختلاف كان هناك تمايز لنظريّتين في مجال تحديد الدخل كلّ منها تركّزت على واحدةٍ من هاتين الفكرتين، والنظريّتان هما نظرية المصدر والاستثمار، ونظرية الإثراء والميزانية.

¹ المهابني وآخرون. 2010. مرجع سبق ذكره. ص 95.

1- نظرية المصدر والاستثمار:

ويُعرّف الدخل وفق هذه القاعدة بأنه: مجموع الإيرادات النقدية الدورية التي يمكن تقديرها بالنقود، والتي يحصل عليها الفرد خلال فترة زمنية معينة بعد استبعاد تكاليف الحصول على هذه الإيرادات، والتي يمكن استهلاكها دون المساس برأس المال؛ فالدخل هنا هو عملية استثمارٍ للمصدر وبالتالي فهو يختفي مع اختفاء المصدر، وتركّز هذه القاعدة على فكرة الدورية في الدخل أي أن يكون الدخل دائم، أي أنّ الشخص يحصل على الإيراد بصفة دورية كلّ فترة معينة، وقد اتفق بالعرف المحاسبي على تقدير الفترة الزمنية بالسنة المالية غالباً، وهناك يجب توافر الثبات النسبي لمصدر الدخل والذي قد ينتج عن رأس المال أو العمل أو رأس المال والعمل معاً، ولا بد من بقاء المصدر كضرورة لبقاء الدخل، وحتى يمكن القول بتحقيق دخل لا بدّ من تدفق منافع لصالح الشخص، وهنا يفترض أن تتوفر الإمكانية لتقدير هذه المنافع بمقابلٍ نقديّ وذلك عندما تكون على شكل منافع عينية، ولا تأخذ باعتبارها عناصر الدخل غير المنتظمة رغم تأثيرها الهام على مقدرة الأفراد على تحمّل الضرائب.

2- نظرية الإثراء والميزانية:

ويُعرّف الدخل هنا بأنه: الزيادة في قيمة رأس المال أي القوة الاقتصادية للفرد بين تاريخين، والنتيجة عن الفائض في قيمة الموجودات التي يملكها الفرد دون النظر إذا كان مصدره ثابتاً أو عرضياً؛ وهنا أخذت هذه النظرية بالحسبان تضمين الإيرادات غير المنتظمة في الدخل، وهو يتضمن أرباح الاستثمار العادي والعرضي بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية المتحققة، حيث أنّ قواعد المحاسبة تقسم الإيرادات الإجمالية إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

- أرباح النشاط العادي: وهي أرباح الاستثمار العادي الناجمة عن مباشرة المشروع لنشاطه المعتاد ممثلةً بإجماليّ الربح الظاهر في حساب المتاجرة.
- الربح الرأسماليّ: وهو الربح الناتج عرضاً عن بيع بعض الأصول مثلاً أو الفرق بين ما يتمّ تقاضيه فعلياً من شركات التأمين والقيمة الدفترية للأصول.
- الإيرادات العرضية: وهو الربح العارض الناتج عن نشاط معين للمكّلف، وتختلف عن القسم الأوّل بأنها غير ناتجة عن النشاط الرئيسيّ له، مثل المبالغ المستحقة بموجب عقود التأمين وأرباح القطع وإيرادات العقارات وغيرها.

وفي المجال الضريبي تنشأ قاعدة جديدة أيضاً زيادة على القاعدتين المقدمتين في النظريتين السابقتين، وهي قاعدة التحقق:

3- قاعدة التحقق:

وهي لا تعترف بالأرباح الرأسمالية إلا عند تحققها، أي أن هناك حدث ملموس يوفّر بيانات قيمية مؤكدة لمقدار الربح الرأسمالي، وهذا ممكن أن ينعكس على المكلفين الضريبيين من خلال ما ينجم عن هذا من تمايز ضريبي، بحيث أنه ممكن أن يكون هناك مكلفين اثنين حدث لديهما زيادة متساوية في قيمة رأس المال، ونجد الضريبة تُفرض على أحدهما لأنه حقق أرباحاً رأسمالية ببيعه جزء من موجوداته التي زادت قيمتها مثلاً، في حين أن الآخر لا يتحمل ضريبة ويبقى محتفظاً بقوته الاقتصادية.

2-2-2: مراحل الوصول للربح الضريبي محاسبياً:

بما أنه يُعبّر عن الأرباح المعلنة بالمعادلة التالية:

$$\text{Reported Earnings} = f(X)$$

بحيث تُعبّر (X) عن الأداء المالي في الفترة المقرّر عنها، والدالة (f) تُعبّر عن النظام المحاسبي الذي يعمل على تحويل الأداء المالي الذي لا يمكن ملاحظته إلى أرباح ملحوظة، وبالتالي فإنه وكما ذكر في الفصل الأول فإن الأرباح المحاسبية المعلنة يتحكّم بها عاملان هما: الأداء المالي للشركات والنظام المحاسبي الذي يقيس هذا الأداء، ويتمّ هنا التركيز على العامل الثاني المتحكّم بالأرباح المحاسبية من خلال دراسة مراحل القياس في المحاسبة والمبادئ العلمية المرتبطة بالربح والتي تحكّم آلية الوصول إلى الربح المحاسبي، ومن ثمّ يتمّ عرض مبسّط لفكرة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي يتمّ التوسّع فيها في المبحث الثالث من هذا الفصل من خلال دراسة ما تناولته المعايير الدولية في هذا المجال.

2-2-2-1: مراحل القياس في المحاسبة:

وتتمثل هذه المراحل بما يلي:

أ- تجميع البيانات التي تشكّل المادة الخام التي يتمّ العمل عليها من قبل المحاسبة، وذلك من عدّة مصادر ضمن الوحدة الاقتصادية بناءً على عملية التبادلات التي تحدث ضمن الوحدة أو بين الوحدة والخارج.

ب- تسجيل هذه البيانات باستخدام القيد المزدوج، وفقاً لأساس موضوعي بما يتناسب مع طبيعة العملية التي تشكّل هذه البيانات.

ج- تصنيف وتبويب البيانات المسجّلة في مجموعات متجانسة، وفق دليل حسابي موضوعي.

د- إجراء عملية ربط بين المجموعات الحسابية وصولاً لتحديد النتائج المالية من خلال إظهارها بشكل قوائم تلتزم بمعايير عرض بما يوفّر أكبر قدرٍ من المعلومات للمستخدمين لمنتجات عملية المحاسبة.

وإنّ عملية الوصول لقياس سليم للربح المحاسبي استلزم تحديد مجموعة فروض محاسبية تشكّل قاعدة للبناء المحاسبي في الشركة وهي:

- فرض الشخصية المعنوية المستقلة: حيث أنّ المحاسب عندما يقوم بإجراء عمليات القياس المحاسبي يفترض شخصية معنوية مستقلة للشركة محلّ القياس كوحدة منظمة منفصلة عن شخصية مآلكها.

- فرض الاستمرارية: حيث يفترض المحاسب عند قيامه بالقياس المحاسبي بأنّ حياة هذه الشركة مستمرة أو لا نهائية وأنّ احتمال التصفية هو حالة استثنائية.

- فرض الدورية أو القياس الدوري: حيث يتمّ تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية، وذلك نتيجة حاجة واهتمام أصحاب المصالح مع الشركة إلى معرفة نتيجة أعمالها ومركزها المالي من وقتٍ لآخرٍ خلال حياة المشروع، وهذا الفرض مهمّ للدوائر الضريبية التي تبحث عن الربح السنوي ليتمّ فرض الضريبة عليه بعد تعديله حسب القواعد التي يفرضها المشرع الضريبي، وهذا الفرض هو أيضاً اللاعب الرئيسي في ظهور ما يُعرف بأساس الاستحقاق في المحاسبة عند الاعتراف بالمصروفات والإيرادات وهو المصطلح الذي تعتمد عليه كثير من تقنيات إدارة الأرباح التي تمّ تناولها في الفصل الأول من هذا البحث.

- فرض ثبات قيمة وحدة النقد: وتنطلق فكرة اعتماد هذا الفرض من واقع عدم ثبات قيمة وحدة النقد التي يتمّ تقييم البيانات المحاسبية على أساسها، وهذا ما تطلّب أن يقوم المحاسب بافتراض

ثبات قيمة وحدة النقد عند قيامه بالقياس، لاستبعاد أثر التغيرات في قيمة وحدة النقد على سلامة القياس المحاسبي، ومن المهم الالتزام بفرض إيجابية أو موضوعية القياس أي عدم التحيز في القياس أو خضوعه للتقديرات الشخصية البحتة، ويتم هذا من خلال توافر الأدلة الواضحة للعملية المراد قياسها وتسجيلها في الدفاتر¹.

2-2-2-2: أهم المبادئ المحاسبية المرتبطة بالربح:

يتم تحديد هذه المبادئ انطلاقاً من العناصر التي تدخل في معادلة الربح وهي الإيرادات المحققة، والنفقات المتعلقة بهذه الإيرادات، ولذلك فإن المبادئ التي يتم تناولها هنا والتي تتعلق بتحديد الربح بشكل رئيسي والمنفقة مع طبيعة قياسه هي: مبدأ تحقق الإيرادات، مبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات².

أ- مبدأ تحقق الإيراد Revenue Realization:

تشكل الإيرادات الجانب الموجب من معادلة الربح، والذي يزيد قيمة الربح، والمشكلة الرئيسية التي تواجه عملية القياس المحاسبي هي "متى تتحقق الإيرادات؟"، حيث أنه في كثير من الأحيان يتم اعتبار أن عملية البيع أو تأدية الخدمة تقدم دليلاً موضوعياً كافياً ومحدداً على إتمام العملية وإمكانية الاعتراف بزيادة في الجانب الموجب للربح كإيرادات، وذلك بغض النظر عن توقيت تحصيل النقدية (مع خروج عن هذا المبدأ في بعض الحالات مثل حالات البيع بالتقسيط حيث يكون تحقق الإيراد متزامناً مع تحصيل ثمن البيع، أو في حالة العقود طويلة الأجل التي قد يستمر تنفيذها لأكثر من فترة محاسبية)، وهذه المشكلة دفعت لتخصيص المعيار رقم (18) من المعايير المحاسبية الدولية لمناقشة شروط الاعتراف بالإيراد، ويعتمد هذا المبدأ على فرضين منطقيين هما: فرض الاستمرارية فطالما أن الشركة مستمرة في عملها وعلاقاتها باقية في الفترات المستقبلية فيمكن منطقياً أن يتم اعتبار أن الإيرادات تشمل الإيرادات النقدية التي حصلت فعلاً، والإيرادات المستحقة المتعلقة بالفترة المحاسبية والتي يتم تحصيل قيمتها في فترات أخرى، والفرض الثاني هو فرض موضوعية القياس حيث أن عملية البيع تكون مثبتة بمستندات تعطي دليلاً كافياً للقياس.

¹ نمر، حلمي محمود. 1971. نظرية المحاسبة المالية. دار النهضة العربية، القاهرة، مصر. ص 89.

² المرجع السابق. ص 246-249.

ب- مبدأ التكلفة في قياس النفقة Actual Cost Principle:

إنّ النفقات تشكّل الجانب السلبي من معادلة الربح والتي ترتبط عكسياً مع رقم الربح، وترتبط النفقات بالإيرادات بعلاقة سببية، حيث يتمّ التعبير عن النفقة بأنّها مجموع المبالغ التي يدفعها المشروع فعلياً في سبيل الحصول على أحد عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الهدف من المشروع، وانسجاماً مع فرض موضوعية الإثبات يتمّ الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية في قياس النفقة، نتيجة تأييد هذا القياس بمستنداتٍ محدّدة، واعتماد ثبات قيمة وحدة النقد لتفادي إدخال أثر تقلّبات الأسعار عند القياس نتيجة الطرق الجزافية التي تخضع للتقدير الشخصي في قياس أثر تقلّبات الأسعار على النفقات، إضافةً لفرض الاستمرارية الذي يُعتبر من الأمور الأساسية التي أدت لاعتماد سعر التكلفة، وقد يحدث خروج عن مبدأ التكلفة التاريخية في بعض الحالات التي تتوافق مع فكرة إمكانية تقديم معلومات أكثر دقّة وجودة للمستخدم، من أمثلتها: بعض الحالات التي تشكّل خروج عن فرض الاستمرارية مثل حالات التصفية أو البيع أو الاندماج... وغيرها، أو في الحالات التي يفرضها الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر (التحفّظ) الذي يقتضي ضرورة أخذ الخسائر المتوقّعة بالاعتبار وعدم الأخذ بالأرباح إلا عند تحقّقها، مثل: حالات تقويم المخزون بسعر السوق (صافي القيمة القابلة للتحقّق) الأقلّ من سعر التكلفة.

ج- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات Matching Revenue and Expenses:

بعد تحديد الجانبين في معادلة الربح تأتي عملية الربط بين هذين الطرفين للوصول إلى رقم الربح، وهنا يأتي مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات الذي تقوم فكرته على كلّ من فرض الاستمرارية وفرض الدورية، حيث أنّ تحديد الربح المحاسبي في فترة محدّدة يتمّ من خلال تسجيل الإيرادات التي تحقّقت في هذه الفترة وخصم النفقات المتعلّقة بهذه الإيرادات، وفي هذا المجال يجب أن تشمل النفقات جميع النفقات المتعلّقة بهذه الفترة بغضّ النظر عما إذا كان قد تمّ الدفع نقداً أم لا، إنّ هذا الأمر إضافةً إلى اعتماد مبدأ تحقّق الإيراد على أساس البيع يؤدّي إلى ظهور أساس الاستحقاق Accrual Basis نتيجة الفروق الزمنية التي قد تحصل بين توقيت الاعتراف بالإيراد (على أساس البيع) وتوقيت تحصيل النقديّة، وتوقيت الاعتراف بالنفقات التي تتعلّق بهذه الإيرادات والتوقيت الذي يتمّ دفع النقديّة فيه، وهنا يأتي محور العمل على إدارة الأرباح التي يُطلق عليها أحياناً إدارة التسويات الناتجة عن أساس الاستحقاق.

- وهذا يكون في حالة الاعتراف بالإيراد في المحاسبة المالية، أما في حالة الاعتراف بالإيراد في المحاسبة الضريبية فإنه يختلف بالنواحي التالية:
- غالباً يتحكّم بعملية الاعتراف الأساس النقديّ في القياس وليس أساس الاستحقاق، كما هو الأمر في التشريع الضريبي السوري.
 - إنّ خضوع عنصر معيّن للضريبة من خلال إدراجه في الربح أو عدم خضوعه يتمّ بحكم قانون الضريبة.
 - لا تعترف المحاسبة الضريبية بمبدأ الحيطة والحذر بحيث لا تعترف بأيّة مخصّصات أو احتياطات.
 - وبالنسبة لحكم الدخل المتحقّق داخل وخارج الدولة والذي تتطلّب المحاسبة المالية أن يتمّ الاعتراف به كاملاً، فإنّ المحاسبة الضريبية تعترف بالدخل داخل حدود الدولة وخارجها بالاعتماد على معيار الجنسية أو الإقامة المطبّق في التشريع.

2-2-2-3: عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبي:

ينقطع الحديث عن الإفصاح مع ما ورد في المبحث الأوّل من الفصل الأوّل من هذا البحث المتعلّق بجودة المعلومات المحاسبية، ويُعرّف الإفصاح بأنه: "إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهّم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تُعيّنها على اتخاذ القرارات الرشيدة"¹، وبالتالي فإنّ الإفصاح يعني تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية لمستخدميها بصورة كاملة وملائمة وصحيحة بما يساعدهم على اتخاذ القرارات، فيجب أن تشمل القوائم والتقارير المالية التي يتمّ نشرها على جميع المعلومات اللازمة لأصحاب المصلحة مع الشركة، وإنّ عملية التدخّل البشريّ في الأرقام المحاسبية هو الذي يمنع الوصول إلى العدالة في الإفصاح، وتأخذ عملية التدخّل عدّة أشكال منها ما يصعب مواجهته قانونياً بسبب استغلال القائمين على المحاسبة للتغرّات الموجودة في المعايير المحاسبية، أو أن يتمّ هذا التدخّل أحياناً بشكلٍ تعسفيّ من خلال التلاعب غير القانوني.

ومقوّمات الإفصاح المحاسبيّ تُختصر بالمطالب التالية:

¹ عبدالله، خالد. 1995. "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية". مجلة المحاسب القانوني، عمان، العدد (92). ص.38.

- تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية: بسبب اختلاف مستويات المستخدمين في تفسير المعلومات، وفي البحث الحاليّ مثلاً فهو يركّز على الحكومة ممثلة بالدوائر الضريبية كمستخدمٍ للمعلومات المحاسبية.
- تحديد أغراض المعلومات المحاسبية: مثلاً الحكومة تستخدمها في وضع السياسات الضريبية، كما تُستخدم كمادةٍ أوليةٍ لحساب الضريبة المترتبة على المكلف.
- تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها: مثلاً في حالة الإفصاح للحكومة فإنّ المشرع الضريبيّ يحدّد مجموعة الضوابط والمعايير للقياس والإثبات المحاسبية.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: فيجب أن تتوفّر في المعلومات مزايا: سهولة الفهم، والترتيب، والتنظيم، وأن تكون مبنية بطريقةٍ منطقيّة، ومن ناحية الحكومة قد يحدّد المشرع نموذج محدّد لترتيب المعلومات المحاسبية التي يتمّ تقديمها للدوائر الضريبية. ويوجد عدّة أنواع للإفصاح تتبع الهدف من هذا الإفصاح وهذه الأنواع هي:
- الإفصاح الكامل: إنّ هذا النوع من الإفصاح يتطلّب أن تشمل القوائم الماليّة كافة المعلومات ذات الأثر المحسوس على المستخدم المُحتَمَل لها، بما يتيح التعبير الصادق عن وضع المنشأة، وهذا يتيح للمستخدم اتخاذ قراراتٍ صحيحةٍ تتعلّق بنشاط المنشأة، ولا يقتصر الإفصاح عن أحداث الفترة المحاسبية التي تلحظها القوائم، بل تمتدّ إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم الماليّة، والتي يحتمل أن تكون ذات تأثير على مستخدمي القوائم الماليّة.
- الإفصاح العادل: يهتمّ بالمساواة بين مختلف الأطراف المُستخدمة للقوائم الماليّة، بحيث يجب ألاّ يتمّ إعداد القوائم الماليّة بشكلٍ يُفضّل مصلحة فئةٍ من المستخدمين على فئةٍ أخرى.
- الإفصاح الكافي: هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام، ويشتمل على تحديد الحدّ الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها من خلال القوائم الماليّة، والتي تساعد في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم الماليّة بشكلٍ يجعل هذه القوائم غير مضلّة، وإنّ مفهوم الحدّ الأدنى غير محدّد بشكلٍ دقيقٍ، ويتأثّر باحتياجات مستخدمي القوائم الماليّة وخبرتهم.
- الإفصاح الملائم: يُوازن بين حاجة مستخدمي القوائم الماليّة وظروف المنشأة الداخليّة، بحيث يتمّ الإفصاح عن المعلومات ذات القيمة والمنفعة لمستخدمي القوائم الماليّة وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخليّة.

- الإفصاح الوقائي: يتطلب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بأعلى درجات الموضوعية والحياد والعدالة، بالشكل الذي يحمي المجتمع المالي والمستثمر من التضليل وخصوصاً المستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن المعلومات التالية¹:

- السياسات المحاسبية.
 - التغيرات في السياسات المحاسبية.
 - التغيرات في التطبيقات المحاسبية.
 - تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
 - التغير في طبيعة الوحدة الاقتصادية.
 - المكاسب والخسائر المحتملة.
 - الارتباطات المالية.
 - الأحداث اللاحقة.
- الإفصاح التثقيفي: يرتبط هذا النوع من الإفصاح مع خاصية الملاءمة كأحد الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، مثل الإفصاح عن التنبؤات، والفصل بين العناصر المكونة للقوائم المالية حسب طبيعتها بما يزيد منفعة المعلومات المحاسبية، وعن خطط الإدارة المستقبلية، ففي هذا النوع من الإفصاح يُلاحظ توسيع نطاق المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

ويتم الإفصاح في الشركات المساهمة من خلال قوائم مالية تتضمن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، ويتم نشرها قبل الاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين.

¹ النعيمي، سنان. 2004. "تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية على ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة". المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد. ص. 18.

وهناك نماذج يفرضها القانون أو المعايير المتبعة ويتمّ من خلالها عرض هذه المعلومات، وهناك أربعة فروض رئيسية يعتمد عليها الإفصاح الشامل في مجال التقرير¹:

1- احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

2- هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها من خلال شمول التقارير المالية على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

3- يتحدّد دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية في عرض وإعداد القوائم المالية.

4- إنّ أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام هو أنسب وسائل الإفصاح، وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد، مقارنةً بأساليب الإفصاح الأخرى.

وإنّ سلامة الإفصاح عن ربح محاسبي صحيح يساهم في الوصول إلى ربح ضريبيّ عادل، وبالتالي فقد تناول البحث الحاليّ أحد أهمّ الوسائل المتبعة من قبل الإدارة للتأثير على عدالة الإفصاح متمثلةً بإدارة الأرباح.

2-2-2-4: آلية تحديد الربح الضريبيّ انطلاقاً من الربح المحاسبيّ:

بعد أن يتمّ تحديد الربح المحاسبيّ بإتباع المعايير والأساليب المحاسبية المعتمدة، فإنّ هذا الرقم يشكّل المادّة الأولىّة للدوائر الضريبية، حيث أنّ هذه الدوائر تستخدم رقم الربح والبيانات الموجودة في القوائم المالية لتطبيق التشريع الضريبيّ عليه، بحيث يتمّ تنزيل ما يتوجّب تنزيله قانونياً من رقم الربح، وإضافة ما يتوجّب إضافته وصولاً إلى رقم الربح الضريبيّ الذي يتمّ تطبيق النسب الضريبية المفروضة بموجب التشريع عليه، وإنّ ما يتوجّب تنزيله قد يكون بشكلٍ دائمٍ، بحيث تشكّل هذه المبالغ المنزلة فروق دائمة بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ، أو أنّ هذه المبالغ تنزّل من فترة مالية على أن تُضاف في فترات لاحقة، وذلك قد يكون ناجم عن اختلاف

¹ جربوع، يوسف. 2007. "مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين". مجلة الجامعة الإسلامية- غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، ص522.

السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة عن السياسات المحاسبية المعتمدة في الإثبات التي يتبناها التشريع الضريبي، وهنا تتشكل هذه المبالغ فروق مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وبالتالي يمكن أن يعرّف الدخل الخاضع للضريبة بأنه إجمالي الدخل للمكلف بعد تنزيل أو إضافة جميع ما يتطلبه التشريع الضريبي.

المبحث الثالث:

الربح الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية

إنّ المعيار الذي يقوم على الاهتمام بالجانب الضريبيّ من المعايير الدوليّة هو المعيار رقم 12 (معيار ضرائب الدخل)، ويركّز هذا المعيار على نقطة الوصل بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لبيانات الشركات، ولذلك يتمّ تناوله في المبحث بعد أن تمّ عرض الأمور المتعلقة بعملية قياس الربح المحاسبيّ ويتمّ هذا العرض من خلال التقسيمات التالية:

2-3-1:مقدمة.

2-3-2: أهمية المعيار المحاسبيّ الدوليّ 12.

2-3-3: الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبيّ الدوليّ 12.

2-3-4: الاعتراف بالضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية.

2-3-5:عرض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

2-3-6: المقاصّة.

2-3-7: الإفصاح.

2-3-8: أهمّ مصادر الفروق المؤقتة.

2-3-1: مقدمة:

كان أول ظهور بواكر للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في عام 1979، وصولاً إلى اعتماد المعيار IAS12 في عام 1996 بعد تطوير مسودة كانت وضعت في عام 1994 (E49) والتي كانت تعتمد بشكل كبير على المعيار الأمريكي SFAS109 في مجال الضرائب المؤجلة، وقد دخل المعيار 12 حيز التطبيق مع بداية العام 1998، وحصلت عليه تغييرات مهمة في عامي 2000 و2004.

2-3-2: أهمية المعيار المحاسبي الدولي 12:

يركز هذا المعيار على نقطة ذات إشكالية في محاسبة الضرائب ومن الممكن استخدامها في التلاعبات المحاسبية والتهرب المخطط من دفع الضرائب في ظلّ الضريبة التصاعدية مثلاً من خلال العمل على منع زيادة الربح الخاضع للضريبة إلى حدّ يُدخلها في شريحة ذات نسبة أعلى وهذا ما يدخل فيما يُطلق عليه الباحث مصطلح "تمهيد الربح الضريبي"، حيث يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل بحيث يبحث بكيفية المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة من خلال التركيز على المعالجة المحاسبية للفروق المؤقتة التي ترتبط باستخدام طريقة الميزانية العمومية وهي الطريقة المعتمدة في المعيار الدولي 12 (حيث تنحصر التغييرات الناتجة عن تطبيق المعيار في الميزانية).

2-3-3: الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي 12:

كما تمّ ذكره فإنّ المعيار المحاسبي الدولي 12 يعتمد في مفهومه على طريقة الميزانية في المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يتمّ تعريفها بأنها تمثل الفرق بين القيم المحاسبية الدفترية لعناصر الميزانية من أصول والتزامات- وأساسها الضريبي أي المبلغ المتعلق بهذه الأصول والالتزامات لأغراض الضريبة (وهنا كان المعيار المحاسبي الدولي 12 المعدّل قد ألغى استخدام طريقة التأجيل في المحاسبة عن ضرائب الدخل والتي ستُوضّح لاحقاً وتطلّب اعتماد طريقة الميزانية العمومية للالتزام).

حيث أنّ الأساس الضريبي للأصل يعرفه المعيار بأنّه: "هو القيمة التي سوف تخصم للأغراض الضريبية مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي ستندفق أو ترد إلى المنشأة

استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا غير خاضعة للضريبة يكون الأساس الضريبي لهذا الأصل مساوياً للقيمة الدفترية، حيث أنّ القيمة الدفترية للأصل سوف يتم استردادها في شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة الدفترية عن الأساس الضريبي فهذا يعني أنّ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة تزيد عن القيمة التي سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية في الفترة الحالية وهذا يؤدي لظهور فرق مؤقت خاضع للضريبة يثبت على شكل التزام ضريبي مؤجل (ناتج ضرب الفرق المؤقت الخاضع للضريبة بمعدل الضريبة)، حيث أنّ هناك التزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق في الفترات المستقبلية، واسترداد قيمة الأصل الدفترية ينعكس زيادة في الربح الضريبي وتدفقاً للمنافع الاقتصادية خارج المنشأة في شكل سداد للضريبة.

ويعرّف المعيار الأساس الضريبي للالتزام بأنه: "القيمة الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية". ويعرف الأساس الضريبي للإيراد المقبوض مقدماً بأنه: "القيمة الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ لن تكون خاضعة للضريبة مستقبلاً".

كما يلاحظ المعيار أنّ لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن لا تظهر في القوائم المالية كأصول أو التزامات كما يحدث في حالة تكاليف البحث بأن يتم الاعتراف بها لأغراض الربح المحاسبي كمصروف على الفترة التي تحدث فيها، ولا يسمح برسملتها في حين أنّه لغايات الربح الضريبي من الممكن ألا يسمح باقتطاعها في نفس الفترة كاملة إنّما يتم اقتطاعها في فترة لاحقة، وفي هذه الحالة يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث (سيتم اقتطاعه في الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل (لا شيء) يمثل فرقاً مؤقتاً قابلاً للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

وفي حال كانت القاعدة الضريبية لأصل أو التزام غير واضحة، فإنّ عمليات المحاسبة عنه تتم بالاعتماد على أساس المعيار المحاسبي 12، والذي يؤكد على أن يتم الاعتراف بأصل (التزام) ضريبي مؤجل عندما تؤدي عملية استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام لمدفوعات ضريبية أقل (أكبر) مما لو كان هذا الاسترداد أو السداد دون أيّ تبعات ضريبية؛ ويتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن التبعات الضريبية لأيّ عملية أو حدث آخر بنفس الطريقة

التي تتمّ بها المحاسبة عن العمليّة والحدث نفسه، فالعمليّات والأحداث التي يُعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يُعترف بآثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك، وأيّ عمليّات أو أحداث أخرى يُعترف بها خارج الربح أو الخسارة (في حقوق الملكيّة مثلاً) يتمّ الاعتراف بآثارها الضريبية خارج الربح أو الخسارة أيضاً.

واستكمالاً لعمليّة المحاسبة عن الضرائب يحدّد المعيار آليّة المعالجة للالتزامات والأصول الضريبية الجارية إضافة للفروق (المؤجلة)، وفق ما يلي:

- يتطلّب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفتريات السابقة كالالتزام.

- يجب الاعتراف بالمبالغ المدفوعة عن الفترة الجارية أو الفترات المستقبلية بما يزيد عن المبلغ المستحق كأصل (بقيمة الزيادة).

- في حال حدوث خسارة ضريبية يمكن استخدامها بأثر رجعيّ لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، ويتمّ الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بها كأصل في فترة الخسارة.

ولا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية حيث يهتمّ بها معيار المحاسبة الدوليّ 20- محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، ولا يُعنى بالخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكن يهتمّ المعيار بأيّ فروق مؤقتة ممكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

إضافةً إلى اهتمامه بفروق التوقيت التي ترتبط باستخدام طريقة قائمة الدخل (طريقة التأجيل)، وهي عبارة عن الفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ والتي تنعكس في فترة لاحقة أو أكثر، ويتمّ الأخذ بهذه الفروق بشكلٍ إضافيٍّ كفروق مؤقتة لأغراض هذا المعيار، حيث يعرف المعيار الربح المحاسبيّ بأنه: "صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة"، حيث أنّ مصروف الضريبة يتمثلّ بالمبلغ الإجماليّ المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة، ويعرف المعيار الربح (الخسارة) الضريبيّ بأنه: "هو صافي ربح (خسارة) الفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدّد بموجبه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)"، وبالتالي فإنّ فروق التوقيت

تنشأ لعدّة أسباب تتعلّق غالباً بالناحية القانونيّة التشريعيّة للضرائب مثل وضع سقف لبعض أنواع المصروفات أو عدم أخذ المشرع الضريبيّ بنفس قواعد التقدير المحاسبيّ أو إعفاء بعض الإيرادات المحاسبيّة من الضريبة أو وضع شروط معيّنة للاعتراف الضريبيّ بإيرادات أو مصروفات معيّنة وغيرها من الأسباب، ومن أهمّ الأمثلة المتداولة عن فروق التوقيت هي الاهتلاك وتكلفة التطوير، حيث أنّ الاهتلاك ينشأ عنه إمّا أصل ضريبيّ مؤجل عندما يكون الإهلاك الضريبيّ أسرع من الإهلاك المحاسبيّ والتزام ضريبيّ مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبيّ أبطأ من الإهلاك المحاسبيّ، وبالنسبة لتكلفة التطوير قد تُرسمَل وتُستهلك على عدّة فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبيّ، ولكن للأغراض الضريبيّة قد يطلب خصمها في نفس الفترة التي نشأت فيها، وفي هذه الحالة يكون الفرق المؤقت هنا يساوي القيمة الدفترية لتكلفة التطوير لأنّ أساسها الضريبيّ هو صفر بسبب خصمها كاملةً في الفترة الحاليّة.

وإنّ الفروق تنتج عن اختلاف مبلغ مصروف الضريبة (الناتج عن تطبيق معدّلات الضريبة على الربح المحاسبيّ المعتمد في الحصول عليه على المعايير المحاسبيّة) ومبلغ الضريبة المتوجّبة الدفع للإدارة الضريبيّة (الناتج عن تطبيق المعدّلات الضريبيّة على الدخل الخاضع للضريبة المعتمد في الحصول عليه على القانون الضريبيّ وتعليمات الإدارة الضريبيّة)، وتنقسم هذه الفروق إلى فروق دائمة وفروق مؤقتة، حيث أنّ الفروق الدائمة هي فروق مستمرة بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ لا تتعكس على فتراتٍ أخرى وتبقى هذه الفروق ما لم يتمّ تغيير التشريع الضريبيّ، وهي لا تتضمّن أية مشاكل تتعلّق بحاسبة الضرائب، نتيجة أنّه يقتصر تأثير هذه الفروق على نفس فترة حدوث هذه الفروق، وكمثال على الفروق الدائمة ما ينصّ عليه التشريع الضريبيّ السوري بما يتعلّق بالتبرّعات المدفوعة من قبل المكلفين والتي تزيد عن 3% من الربح الصافي أو التي تتمّ بدون وصول رسميّة حيث أنّ هذه النفقات يتمّ تنزيلها من الربح المحاسبيّ والاعتراف بها بشكلٍ كاملٍ، في حين أنّه لا يتمّ تنزيل سوى ما هو منصوص عنه في التشريع الضريبيّ؛ في حين أنّ الإشكال يظهر في المحاسبة عن الفروق المؤقتة المتمثلة باختلاف الفترة التي يتمّ فيها الاعتراف ببعض المصروفات والإيرادات والناتجة عن الاختلاف في قواعد الاعتراف من الناحية المحاسبيّة من جهة وقواعد التشريع الضريبيّ.

وتنقسم الفروق المؤقتة إلى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة (وهي مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية الناتجة عن تنزيل مبالغ من الربح المحاسبي للفترة الحالية على أن تخضع للضريبة في فترات لاحقة) وفروق مؤقتة قابلة للخصم ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة (وهي مبالغ الضريبة المدفوعة في الفترة الحالية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، أو الناجمة عن تدوير الخسائر الضريبية غير المستخدمة، أو تدوير مردودات الضريبة (الخصومات الضريبية) غير المستخدمة للفترات القادمة).

وبالتالي فإنّ المعيار الدولي 12 يأخذ بالاعتبار طريقتين للمحاسبة عن ضرائب الدخل هي طريقة الالتزام الضريبي والتي يتم التركيز عليها من المعيار ويضيف إليها طريقة التأجيل كطريقة رديفة ولكن المعيار المعدل عاد ومنع طريقة التأجيل:

أ- طريقة التأجيل The Deferred Method:

وهذه الطريقة تتفق مع طريقة قائمة الدخل للاعتراف بالفروق، حيث تقوم هذه الطريقة على اعتبار أنّ نفقة ضريبة الدخل تتكوّن من نفقة ضريبة الدخل الحالية ونفقة ضريبة الدخل المؤجلة، وإنّ نفقة ضريبة الدخل المؤجلة تتشكّل من الفروق المؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي عن الفترة الحالية، ولا تقوم بإظهار آثار هذه الفروق الضريبية على الفترات المستقبلية فلا تظهر في قوائم المنشأة إلى حين حدوثها بالفعل من خلال خصمها أو إضافتها مستقبلاً عند تحقّقها وذلك بصورة تلقائية من خلال فروق مؤقتة مستقبلية معاكسة (من حيث المديونية والدائنية) للفروق المؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي المتحققة في الفترة الحالية، وهذه الطريقة تركز على قائمة الدخل دون الميزانية، وهي تقلل من جودة واكتمال المعلومات المحاسبية التي تقدّمها القوائم المالية قياساً بالطريقة الثانية.

ب- طريقة الالتزام الضريبي أو الأصل - الالتزام:

وهي تتفق مع طريقة الميزانية والتي يقوم عليها المعيار المحاسبي الدولي 12/ بشكل رئيسي، حيث تقوم على الاعتراف وإثبات أصول والتزامات ضريبية مؤجلة في الميزانية، ويتم قياس هذه الأصول والتزامات الضريبية المؤجلة بالخطوات التالية:

- تحديد جميع الفروق المؤقتة الموجودة لدى المنشأة في تاريخ إعداد التقارير المالية.

- تقسيم هذه الفروق المؤقتة إلى نوعيها: الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والفروق المؤقتة القابلة للخصم، مع مراعاة جانب التحفظ (الحيطة والحذر) الذي يتطلبه المعيار في مجال الاعتراف بهذه الفروق، فيتمّ الإقرار بالفروق المؤقتة القابلة للخصم في حدود ما يحتمل أن يتحقق فعلاً في المستقبل في حين يتطلب الإقرار بكامل الالتزامات المؤجلة.

- قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة من خلال تطبيق معدلات الضريبة المفروضة من السلطات الضريبية، وفي حال تغييرها يتمّ القياس بمعدل الضريبة المعلن فعلاً من السلطات الضريبية بتاريخ القياس، وفي حال كان من المتوقع تطبيق معدلات ضريبية جديدة في الفترة التي سوف يتحقق فيها الالتزام الضريبي المؤجل ليمّ تسديده فإنه يتمّ تطبيق المعدلات المتوقعة أن تطبق في تلك الفترة أو متوسط هذه المعدلات في حال توقع عدّة تغييرات على هذه المعدلات، وكذلك بالمثل يتمّ قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع ومبالغ الخسائر التشغيلية الصافية المرحلة.

وبالنسبة للمحاسبة عن صافي خسائر التشغيل فيما يتعلق بترحيل هذه الخسائر للأمام أو الخلف، فإنّ المعيار يُرتّب على الخسائر الضريبية المرحلة وما ينشأ عنه من حقّ لخصم هذه الضريبة مستقبلاً أصلاً ضريبياً موجّلاً، ويتمّ الاعتراف به بما يتناسب مع الفترة التي يكون مرجّح فيها تحقيق ربح ضريبيّ مستقبلاً يكفي لمقابلة هذه الخسائر ويركّز المعيار على هذه النقطة لأنّ تحقيق المنشأة لخسارة ضريبية في سنةٍ معيّنةٍ يخفّض احتمالية تحقيقها ربح ضريبيّ كافٍ في المستقبل، وفي هذه الحالة يطلب المعيار إمّا أن يتمّ الاعتراف بالخسارة الضريبية المطلوب تنزيلها في السنوات القادمة كأصلٍ ضريبيّ مؤجلٍ في حدود الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبهذا يتمّ ضمان مقابل للمبالغ المطلوب خصمها أو يتطلب توفر أدلة مقنعة على إمكانية تحقيق ربح ضريبيّ مستقبلي كافٍ لمقابلة الخسائر المرحلة، بحيث يتطلب المعيار الإفصاح عن الأصل الضريبيّ المؤجل وعن الأدلة التي تثبت إمكانية الاعتراف بهذا الأصل، وبالنسبة للقواعد التي تحكم هذا الأصل الضريبيّ المؤجل فهي نفس القواعد التي تحكم الأصل الضريبيّ المؤجل الناجم عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم، وبالتالي يتمّ الاعتراف بهذه الخسائر عندما يكون هناك احتمال كبير لتحقيق أرباح ضريبية مستقبليّة كافية لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة خلال الفترة المحددة للترحيل، أو أنّ الخسائر التي حصلت خلال السنة الحالية هي ناتجة عن أسباب محدّدة استثنائية

من غير المرجح تكرارها في المدى المنظور؛ أو أنّ المنشأة من خلال تخطيطها الضريبي يتوقّر لديها إمكانية إنتاج أرباح ضريبية مستقبلية تقابل الخسائر الضريبية المرحلة، فيتمّ العمل عن طريق هذا التخطيط على زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية بالشكل الذي يسمح باستيعاب أكبر قدر ممكن من الخسائر الضريبية المرحلة التي يتمّ الاعتراف بها كأصول ضريبية مؤجلة.

ويتطلّب المعيار إعادة النظر في الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ كلّ ميزانية عمومية بحيث يتمّ الاعتراف بالحدّ الذي من المحتمل فيه تحقيق أرباح ضريبية تقابل هذا الأصل الضريبي المؤجل، وبالتالي يتطلّب المعيار تخفيض الأصل الضريبي المؤجل إلى الحدّ الجديد الذي توقّره المعلومات المتوفرة في تاريخ كلّ ميزانية، كذلك بالمقابل فإنّ المعيار يسمح بأن يتمّ في تاريخ كلّ ميزانية عمومية إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها، حيث تقوم المنشأة بالإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحدّ الذي يكون من المحتمل فيه أن يسمح الريح الضريبي المتوقع مستقبلاً باسترداد الأصل الضريبي المؤجل.

كما يتطلّب المعيار الدوليّ عملية تحديد موثوقة لجدول توقيت انعكاس كلّ من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وهذا الأمر ينطوي على عملية شديدة التعقيد وتفتقد إلى الدقة الكافية.

وقد يتغيّر المبلغ المسجّل للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة رغم عدم وجود تغيير في مبالغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها في الحالات التالية:

- 1- التغيّر في معدّلات الضريبة أو قوانينها.
- 2- إعادة تقدير احتمالية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة.
- 3- التغيّر في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

2-3-4: الاعتراف بالضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية:

تتطلّب الفقرات من 58 إلى 68 من المعيار أن يتمّ الاعتراف بالضرائب الحالية والمؤجلة في قائمة الدخل كدخل أو مصروف ويتمّ شمولها بصافي الريح أو الخسارة للفترة، وذلك ما عدا الحدّ الذي ينشأ من:

أ- أحداث يتم الاعتراف بها في حقوق الملاك (الفقرة 63)، حيث يتم تحميلها مباشرة على حساب حقوق الملاك مباشرة، مثل تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدوّرة الناتجة عن تغيير في السياسة المحاسبية المطبقة بأثر رجعيّ أو الناتجة عن تصحيح خطأ جوهريّ (حسب المعيار رقم 8- صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية). ونتيجة ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل العائد لبنود مضافة لحقوق الملاك أو حملت عليها (مثلاً عند تطبيق معدّلات تصاعديّة لضريبة الدخل يكون من المستحيل تحديد ما هو المعدّل الذي طُبّق فعلياً على جزء محدّد بعينه من الربح الضريبيّ أو الخسارة الضريبية، أو التأثير الناتج عن التغير في المعدّلات الضريبية)، لذلك في مثل هذه الحالات يتمّ تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة العائدة لبنود تمّ تحميلها أو إضافتها لحساب حقوق الملاك على أساس توزيع تناسبيّ معقول للضريبة الجارية والمؤجلة لدى السلطة الضريبية المختصة أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

ب- أحداث يتمّ الاعتراف بها في بيان الدخل الشامل الآخر: سواءً في نفس الفترة أو في فترة أخرى، من أمثلة هذه البنود: التغيرات في المبالغ المسجّلة الناشئة عن تقييم الممتلكات والمصانع والمعدّات (التي يتطلبها المعيار 16- الممتلكات والمصانع والمعدّات)، أو فروق الصرف الناشئة عن معادلة البيانات المالية لوحدة نقود أجنبية (حسب المعيار رقم 21- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

ج- الضريبة المؤجلة الناشئة عن اندماج الأعمال بطريقة التملك: وذلك من التأثير الذي تلعبه الأصول والالتزامات الضريبية على تحديد الشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك بموجب المعيار الدوليّ رقم 22، مثلاً حسب المعيار لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الشهرة إذا كان إطفاء هذه الشهرة غير خاضع للضريبة ولا بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة، كما أنّه بالمقابل فإنّ اندماج الأعمال قد يؤثر على درجة احتمالية استرداد أصل ضريبيّ مؤجل أو صافي خسارة تشغيلية كانت قد حصلت ولم يتمّ الاعتراف بها قبل الاندماج ولكن عملية الاندماج وفّرت أدلة جديدة على احتمالية تحقيق ربح ضريبيّ يقابل الأصول والخسائر المرحلة لدى المنشأة المتملّكة (الدامجة)؛

ولا تعترف المنشأة الدامجة بالأصل الضريبي للمنشأة المدموجة بتاريخ الاندماج (بالمقابل تُعدّل رقم الشهرة) ولكن يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لاحقاً في البيانات المالية الموحدة للمنشأة الدامجة.

2-3-5: عرض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة:

يتطلب المعيار أن يتم عرض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بشكل عام بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى في الميزانية، كما يتطلب التمييز بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية (المتداولة) والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وهنا يجب على المنشأة ألا تصنف الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات جارية للصعوبة والتعقيد الشديد في عملية التحديد الدقيق لتاريخ انعكاس الفروق المؤقتة لهذه الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة.

ويتم عرض مصروف الضريبة المتعلق بالربح والخسارة المحاسبية من النشاطات العادية في قائمة الدخل.

بالنسبة لفروق الصرف من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، فإن المعيار 21 - آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية يتطلب الاعتراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تُعرض، لذلك عندما يتم الاعتراف بفروق الصرف من الأصول والالتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل، فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف أو دخل ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يُعتبر أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

2-3-6: المقاصة:

بالنسبة للمقاصة فإن المعيار الدولي يتطلب أن تقوم المنشأة بأعمال المقاصة بين الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية الجارية، وذلك بشرط أن تكون المنشأة صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها، وأن تكون في نيتها السداد على أساس الصافي، أو تنوي القيام بتحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت.

ويتمّ إجراء هذه المقاصّة على الرغم من أنّ الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية وقياسها يجب أن يتمّ بشكلٍ منفصلٍ، ويتمّ إجراء هذه المقاصّة في الميزانية العمومية بمعاييرٍ مشابهةٍ لتلك المطبّقة في المعيار الدوليّ 32 - الأدوات الماليّة: الإفصاح والعرض، وتقوم المنشأة بإجراء المقاصّة عندما يكون كلّ من الأصل الضريبيّ الجاري والالتزام الضريبيّ الجاري يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية، وأنّ الضريبة تسمح بدفع أو استلام مبلغ صافي واحد.

ومن ناحية المقاصّة في البيانات المالية الموحّدة فإنّه يجوز للمنشأة أن تقوم بمقاصّة بين أصل ضريبيّ جاري لمنشأة معيّنة ضمن المجموعة مع التزام ضريبيّ جاري لمنشأة أخرى، وذلك فقط في حالة وجود حقّ مشروع للمنشأة أن تقوم بدفع أو استلام مبلغ صافي وتتوي المنشأة أن تدفع أو تستلم هذا المبلغ الصافي أو تستردّ الأصل وتسدّد الالتزام معاً في نفس الوقت، أمّا بالنسبة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجّلة فإنّ المعيار يتطلّب إجراء المقاصّة بينها في حال تحقّق الشروط التالية:

أ- إذا كان للمنشأة حقّ مشروع أن تجري مقاصّة للأصول والالتزامات الضريبية الجارية كما ذكر أعلاه.

ب- وكانت الأصول والالتزامات الضريبية المؤجّلة تعود لضرائب دخل مفروضة من قبل نفس السلطة الضريبية، وهي مفروضة على نفس المنشأة الخاضعة للضريبة أو على أكثر من منشأة، ولكن من المقرّر أن يتمّ سداد الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو أن تكون عملية تحقّق الأصول وسداد الالتزامات ستتمّ معاً في نفس الوقت وذلك عن فترة مستقبلية يتوقّع فيها أن يجري سداد أو استرداد مبالغ مهمّة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجّلة، ولتجنّب التعقيد الناجم عن صعوبة تحديد جداول مفصّلة لتوقيت انعكاس الفروق المؤقتة، فإنّ المعيار يتطلّب قيام المنشأة بإجراء المقاصّة بين الأصل الضريبيّ المؤجّل والالتزام الضريبيّ المؤجّل لنفس الوحدة الضريبية وذلك فقط إذا كانا يعودان لضرائب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية، وللمنشأة حقّ مشروع في المقاصّة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

2-3-7: الإفصاح:

يتطلب المعيار إفصاحات تتعلق بقائمة الدخل وإفصاحات تتعلق بالميزانية العمومية:

2-3-7-1: الإفصاح المتعلق بقائمة الدخل:

حيث يتطلب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف الضريبة في قائمة الدخل، ويمكن أن تضم هذه المكونات ما يلي:

- أ- مصروف الضريبة الجاري.
- ب- أيّ تعديلات معترف بها في الفترة الحالية عن ضريبة جارية من فترات سابقة.
- ج- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الذي يعود لنشوء أو انعكاس الفروق المؤقتة.
- د- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة العائد لتغييرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- هـ- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً، أو خصومات ضريبية أو فروق مؤقتة لفترة سابقة مُستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.
- و- مبلغ المنفعة من خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقتة لفترة سابقة مُستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤقت.
- ز- مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
- ح- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة، والتي تتفق مع المعالجة المحاسبية البديلة المسموح بها في المعيار الثامن المتعلق بصافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية.

2-3-7-2: الإفصاح المتعلق بالميزانية:

يتطلب المعيار الإفصاح بشكل منفصل عن كل مما يلي:

أ- إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حُمّلت أو أُضيفت لحساب حقوق الملاك.

ب- مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة الحالية.

ج- شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبيّ في أحد الشكلين التاليين أو كليهما:

1- من خلال مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة، وناتج ضرب الربح المحاسبيّ بالمعدّلات الضريبية المطبّقة، مع الإفصاح كذلك عن أساس احتساب هذه المعدّلات الضريبية.

2- مطابقة رقمية بين متوسط معدّل الضريبة الفعليّ ومعدّل الضريبة المطبّق مع الإفصاح عن أساس احتساب معدّل الضريبة المطبّق.

د- شرح للتغيّرات في معدّل (معدّلات) الضريبة المطبّقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة، والتي لم يُعترف بأصلٍ ضريبيّ مؤجل عنها في الميزانية العمومية .

و- المبلغ الإجماليّ للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والخصم في المشاريع المشتركة التي لم يُعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها.

ز- بخصوص كلّ اختلاف وكلّ نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

1- مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكلّ فترة معروضة.

2- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبيّ المؤجل المعترف به في قائمة الدخل إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيّرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ح- بخصوص العمليّات غير المستمرة، الإفصاح عن مصروف الضريبة الذي يعود إلى:

1- المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الاستمرار.

2- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعمليّة غير المستمرة للفترة من المبالغ المقابلة لكلّ فترةٍ ماضيةٍ معروضة.

كما يجب على المنشأة أن تُفصِّح عن المبلغ الضريبيّ المؤجَّل وعن طبيعة الأدلَّة الداعمة للاعتراف به وذلك عندما:

- أ- يكون استخدام الأصل الضريبيّ المؤجَّل مُعتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس فروق ضريبية مؤقتة موجودة.
- ب- تكون المنشأة قد عانت من خسائر إما عن الفترة الجارية أو في الفترة السابقة في الدوائر الضريبية التي يعود إليها الأصل الضريبيّ المؤجَّل.

وبالنسبة للبنود غير العادية: فإنه عند عرضها في قائمة الدخل، يتمّ عرض مبالغها صافية من إجماليّ مصروف (دخل) الضريبة المتعلِّق بها، وعملية الإفصاح المنفصل عن مصروف (دخل) الضريبة المتعلِّق بكلّ بند غير عاديّ هو أمرٌ مفيدٌ لمستخدمي القوائم المالية، ولكن يصعب أحياناً توزيع مصروف (دخل) الضريبة بين البنود، وهنا يمكن الإفصاح عن مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية بشكلٍ إجماليّ.

وتُفصِّح المنشأة عن الالتزامات أو الأصول المحتملة أو الطارئمة المتعلقة بالضريبة (المعيار 37) مثل تلك الناشئة عن خلاف مع السلطات الضريبية مثلاً، وعندما يحدث تغيير في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة بتاريخ لاحق لتاريخ الميزانية فعلى المنشأة أن تُفصِّح عن أيّ تأثيرٍ هامّ لهذه التغييرات على الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة بما يتوافق مع المعيار المحاسبيّ الدوليّ رقم 10 - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

ويقدم الملحق رقم (1) شكلاً توضيحياً لفروق التوقيت الناتجة عن طريقة التأجيل

كما يقدّم الملحق رقم (2). شكلاً توضيحياً لطريقة الالتزام الضريبي (الأصل - الالتزام) وفق طريقة الميزانية.

2-3-8: أهم مصادر الفروق المؤقتة:

يتعرض هذا الجزء لمجموعة من أهم مصادر الفروقات المؤقتة التي ينشأ عنها أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، ونذكر منها:

- دخل الفائدة:

حيث يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن، ولكن لدى الدوائر الضريبية يمكن أن يدخل عندما يتم تحصيل النقدية فقط، فتبقى القاعدة الضريبية صفر لحين تحصيل النقدية، بسبب عدم تأثيرها على الربح الضريبي في هذه الحالة.

- مصاريف الاهتلاك Depreciation Expense:

إن الاختلاف بين مصاريف الاهتلاك الدفترية والضريبية يتم تحديده من خلال ما يُسمى طور الاهتلاك التفاضلي Different Depreciation Stage، وطريقة الاهتلاك التفاضلية Different Depreciation Method لأغراض المحاسبية والضريبية، وإن التغيير الذي يطرأ على الدخل الضريبي من المحتمل ألا يكون موازياً للتغير في الدخل المحاسبي، لأنه في الغالب تسمح قواعد الضريبة باعترافات أقل لمصاريف الاهتلاك، أو أن أسلوب الاهتلاك المتبع في التقديرات الضريبية يكون مختلف عن الأسلوب المتبع في التقديرات المحاسبية للاهتلاك، فعندما يكون الاستهلاك لأغراض الضريبة أبداً من الاستهلاك لأغراض المحاسبة ينشأ فرق خاضع للضريبة ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل، أما في حال كان الاستهلاك الضريبي معجل مقابل الاستهلاك المحاسبي ينشأ فرق قابل للخصم ينجم عنه أصل ضريبي مؤجل.

- إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات مماثلة لأغراض الضريبة:

ويتم شرح التعامل مع إعادة التقييم في المعيار المحاسبي الدولي 12 في الفقرة 20، حيث تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (المعيار 16- الممتلكات والمصانع والمعدات، المعيار 38- الأصول غير الملموسة، المعيار 39- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، المعيار 40- العقارات الاستثمارية)، في حين أن من الممكن ألا تؤثر عملية إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة العرض، وبالتالي لا يحدث تعديل في القاعدة الضريبية للأصل تقابل

التعديل الحاصل في قيمته المحاسبية، وينشأ فرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية وهذا فرق مؤقت سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤجل؛ وعملية الاسترداد للفرق تتم حسب الحالتين التاليتين المرتبطتين بمصير الأصل:

أ- ألا يكون في نية المشروع أن يتخلص من الأصل، وبالتالي يستمر باستخدامه واستهلاكه على عمر الأصل الافتراضي، واختلاف القيم سوف يولد فروق استهلاك للأصل بين المحاسبة والضريبة مستقبلاً.

ب- في حال بيع الأصل، سوف تختلف المكاسب الرأسمالية لأغراض الضريبة عن المكاسب الرأسمالية لأغراض المحاسبة بسبب اختلاف قيمة الأصل بينها. وفي الحالتين يتم عكس الفرق السابق الذي حصل عند إعادة التقييم.

- تكلفة الأصول غير الملموسة:

يتم رسملتها محاسبياً استناداً لمعيار المحاسبة الدولي 38- الأصول غير الملموسة ويتم الإطفاء في الربح أو الخسارة، ولكن يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها.

- مصاريف الديون المعدومة Bad Debt Expense:

إنّ الديون المعدومة تقلل من الدخل الدفترى المحاسبي Book Income دون الدخل الضريبي Taxable Income، حيث أنّ هناك محدودية في الحالات التي يمنحها التشريع في معظم الدول للاعتراف بإعدام الدين، مقابل سماح بعض القوانين المحاسبية مثل GAAP بالاعتراف بحسابات متوقعة تتعلق بهذا الموضوع، وهنا فإنّ التخفيض في مصاريف الديون المعدومة يقود إلى دخل دفترى أعلى ويقابله أيضاً مصاريف ضريبية مؤجلة أعلى.

- المصاريف المسبقة الدفع Prepaid Expense:

حيث يمكن للشركات أن تدفع مقدماً للموردين لفترات مستقبلية متعددة، مقابل هذا يكون الاعتراف بخروج النقدية كتكلفة في الفترة الواحدة بجزء فقط من هذه النقدية المدفوعة، وتكون النفقات المدفوعة مقدماً تؤثر على الفروقات المؤقتة Temporary Difference بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، لأنّ كثيراً من القواعد المحاسبية مثلاً ومنها GAAP تتطلب أن

يتمّ الاعتراف بالنفقات المدفوعة مقدّماً في الفترة التي يتمّ فيها الحصول على المنافع من النفقات، بينما الكثير من القواعد الضريبية تسمح باقتطاعها في الفترة التي يتمّ فيها دفع هذه الدفعات.

- الشهرة أو الشهرة السالبة:

حيث يتمّ توضيحها في الفقرة 21 من المعيار 12، ويعرّف الشهرة بأنها الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المتملّكة، وهنا الدوائر الضريبية غالباً لا تسمح باهلاك الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي، وكذلك غالباً لا تقبل الدوائر الضريبية اقتطاع تكلفة الشهرة عندما تتخلّص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية، وبالتالي تكون القاعدة الضريبية للشهرة صفر، وهنا ينشأ فرق مؤقت بين المبلغ المرّحل للشهرة وقاعدتها الضريبية؛ لكن المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناجم عن الاعتراف الأولي بالشهرة، لأنّ الشهرة بمفهومها هي قيمة متبقية، والاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل سوف يؤديّ لزيادة المبلغ المرّحل للشهرة؛ بالمقابل في الفقرة 21(ب) من المعيار 12 يسمح المعيار بالاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحدّ الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة (مثلاً يعترف بتكلفة معينة للشهرة عند الشراء على أن يتمّ اهتلاكها بنسبة معينة سنوياً لأغراض الضريبة، وفي نهاية العام ينخفض الأساس الضريبي بمقدار الاهتلاك المحدد النسبة، وهنا في حال بقي المبلغ المسجل محاسبياً للشهرة على حاله في نهاية السنة الأولى من الاندماج، ينشأ فرق مؤقت بين المبلغ المسجل والأساس الضريبي المنزّل بقيمة الاهتلاك وهذا الفرق يمكن الاعتراف به كالتزام ضريبي مؤجل لأنّه لا يرتبط بالاعتراف الأولي للشهرة).

- منافع التقاعد Pension:

بالنسبة لمنافع التقاعد فإنّه في الربح المحاسبي تقطع عند تقديم الموظف للخدمة، لكن عند تحديد الربح الضريبي يتمّ الاعتراف بها عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد، وبالتالي هنا تكون القاعدة الضريبية للالتزام لا شيء، وينشأ عنها فرق مؤقت بين مبلغ الالتزام المرّحل والقاعدة الضريبية، ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت الخاضع للضريبة التزام ضريبي مؤجل.

- عقود الانشاءات طويلة الأجل Long Term Construction Contracts:

هنا مثلاً إذا كانت عملية الاعتراف بالإيراد تتمّ حسب نسبة الإتمام فإنّه يظهر إيراد محاسبي بما يتناسب مع نسبة الإتمام المقدّرة في حين للأغراض الضريبية يتمّ الاعتراف بالإيراد حسب الأساس النقديّ أي عند استلام النقدية، وبالتالي يتكوّن هنا فروق مؤقتة خاضعة للضريبة تكوّن التزامات ضريبية مؤجلة.

- الإيرادات المستلمة مقدماً Revenue Received in Advance:

حيث أنّ هذه الإيرادات يتمّ تدويرها في الميزانية العمومية بناءً على أساس الاستحقاق لأغراض المحاسبة، في حين أنّه لأغراض الضريبة يتمّ الأخذ بالمبدأ النقديّ ويتمّ الاعتراف بها في نفس السنة لأغراض الضريبة، ممّا يكوّن فروقاً مؤقتة قابلة للخصم ينجم عنها أصول ضريبية مؤجلة.

- عمليات الدفع على أساس الأسهم:

حيث يكون الاقتطاع الضريبي المرتبط بالتعويض المدفوع على شكل أسهم أو خيارات أسهم أو أية أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة مختلف عن مصروف التعويض التراكمي ذو العلاقة أو الذي قد ينشأ في فترة أخرى، مثل قيام المنشأة بالاعتراف بمصروف معين لاستهلاك خدمات الموظفين التي يتمّ استلامها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفق المعيار رقم 2- الدفع على أساس الأسهم، ولكن بالمقابل لا يحصل اقتطاع ضريبيّ حين ممارسة خيارات الأسهم، إضافةً إلى أنّ الاقتطاع يتمّ قياسه على أساس سعر السهم في تاريخ الممارسة، ويتمّ الاعتراف بالضرائب الحالية والمؤجلة لها في حقوق الملكية مباشرةً.

- تكاليف الاقتراض:

يتمّ في حالتي القرض المدين والدائن:

في حالة القرض المدين: محاسبياً يتمّ تنزيل التكاليف من قيمة المبالغ المستلمة ويتمّ زيادة القيمة المسجلة للقرض بمقدار ما يتمّ إطفائه سنوياً من التكاليف في الربح المحاسبي؛ ضريبياً يتمّ اقتطاع تكاليف العملية كاملةً في الفترة التي يتمّ الاعتراف فيها بالقرض لأول مرة.

في حالة القرض الدائن: محاسبياً يتمّ إطفاء التكاليف في الربح المحاسبيّ خلال حياة القرض؛
أمّا ضريبياً لا يتمّ اقتطاع التكاليف عند تحديد الربح الضريبيّ لا في الفترة الحاليّة ولا سابقاً ولا في
فترات مستقبلية.

الفصل الثالث: الدراسة العملية

الفصل الثالث:

الدراسة العملية

يتناول هذا الفصل الدراسة العملية لإثبات فروض الدراسة، حيث يبدأ الفصل بتناول بيئة الأعمال في سورية من حيث عرض واقع مجتمع الدراسة من ناحية التنظيم المهني الذي يركز على الجانب المتعلق بالإفصاح المحاسبي من جهة، والواجبات الضريبية المفروضة بموجب التشريع الضريبي السوري من جهة أخرى، كتمهيد للانتقال إلى الدراسة التطبيقية على هذا المجتمع.

وفي الدراسة التطبيقية يتم اعتماد نموذج التسويات الاستثنائية كمحدد لدرجة قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، وربط النتائج مع متغيري الدراسة التابعين (الربح المحاسبي من جهة، والربح الخاضع للضريبة من جهة أخرى) بما يخدم اختبار فروض الدراسة، وكذلك الأمر بالنسبة لدراسة تمهيد الدخل.

ويتم تناول هذا من خلال التقسيمات التالية:

3-1: المبحث الأول: واقع بيئة الأعمال في سورية.

3-2: المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

المبحث الأول:

واقع بيئة الأعمال في سورية

إنّ الحادثة في تكوّن مجتمع البحث الذي يتمّ التركيز عليه في الدراسة التطبيقية من الناحية المهنية، وذلك نتيجة حادثة بدء عمل سوق دمشق للأوراق المالية، وبالتالي حادثة الظهور الرسمي للشركات المساهمة في أسواق المال في سورية، مع التعديلات المتكررة على النظام الضريبي السوري لمحاولة تفعيل دوره بشكلٍ يضمن مساهمته في عملية التنمية بصورة عملية، كلّ ما سبق دفع للتركيز في المبحث الأول من الدراسة العملية على دراسة واقع بيئة الأعمال في سورية، ويتمّ ذلك من خلال تناول المبحث للمواضيع السابقة من خلال التقسيمات التالية:

3-1-1: الواقع المهني لمجتمع البحث.

3-1-2: واقع النظام الضريبي في سورية.

3-1-1: الواقع المهني لمجتمع البحث:

تستهدف الدراسة التطبيقية للبحث الحالي الشركات المساهمة في سوق دمشق للأوراق المالية، وإنّ مجتمع البحث هذا يتميز بحدائته نسبياً، ولذلك يتمّ فيما يلي عرض واقع الشركات القانوني بشكل عامّ في سورية من خلال تنظيم القطاع بقانون الشركات وعرض جوانب من واقع سوق دمشق للأوراق المالية ذات الصلة بموضوع البحث.

3-1-1-3: الواقع القانوني للشركات في سورية:

إنّ ما يضبط الشكل القانوني للشركات وجميع الاعتبارات القانونية المتعلقة بأشكالها القانونية المختلفة بشكل عامّ في سورية حالياً هو قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (29) لعام 2011، حيث يحدّد القانون المذكور الشكل القانوني للشركات بالأنواع التالية:

- 1- شركة التضامن.
- 2- شركة التوصية.
- 3- شركة المحاصة.
- 4- الشركة المحدودة المسؤولية.
- 5- الشركة المساهمة المغفلة.

ويتخصّص الباب السادس من هذا القانون بتوضيح النقاط المتعلقة بالشركات المساهمة المغفلة، حيث يتضمّن البند رقم (1) من المادة (86) تحديد لمفهوم الشركة المساهمة المغفلة العامة بأنها: تتألف من عدد من المساهمين لا يقلّ عن عشرة ويكون رأسمالها مقسّم إلى أسهم متساوية القيمة، قابلة للتداول، والإدراج في أسواق الأوراق المالية، وتكون مسؤوليّة المساهم محدودة بالقيمة الاسميّة للأسهم التي يملكها في الشركة.

بالنسبة لأسهم الشركات حسب المادة (91):

- تكون متساوية القيمة واسميّة.
- تُحدّد القيمة الاسميّة بمائة ليرة سورية حسب البند رقم (3).
- يسمح القانون بإصدار أسهم امتياز.
- حسب البند الخامس يجب أن يتمتّع جميع حاملّي الأسهم من الفئة ذاتها بنفس الحقوق.

ضمن حقوق المساهم، فإنّ البند الثامن من المادّة (120) يحدّد حقّ حصول المساهم على كراس مطبوع يحوي:

أ- ميزانيّة الدورة الحسابيّة المنقضية.

ب- حساب الأرباح والخسائر.

ج- تقرير مجلس الإدارة.

د- تقرير مدققي الحسابات.

وفيما يتعلّق بالضبط الداخليّ، فإنّ المادّة (147) المتعلّقة بالإدارة التنفيذية، وبموجب البند الثاني منها فإنّ مجلس الإدارة هو من يحدّد تعويضات المديرين التنفيذيين ورئيس المديرين التنفيذيين، وبموجب البند الرابع فإنّه لا يجوز أن يقوم أي عضو في مجلس الإدارة بوظيفة مدير تنفيذي أو رئيس مديرين تنفيذيين أو تولّي أيّ وظيفة ذات أجر أو تعويض في الشركات المساهمة المغفلة العامّة.

وتحدّد المادّة (150) واجبات مجلس الإدارة، ومن هذه الواجبات:

- في البند (3): اعتماد سياسة الإفصاح الخاصّة بالشركة ومتابعة تطبيقها وفقاً لمتطلّبات

تعليمات الإفصاح الصّادرة عن هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة.

- في البند (4): إعداد الميزانيّة السنويّة العامّة للشركة، وبيان الأرباح والخسائر، وبيان

التدفقات النقديّة، والإيضاحات حولها، مقارنةً مع السنة الماليّة السابقة، مصدّقة جميعها

من مدقّق حسابات الشركة، وشرح لحساب الأرباح والخسائر، خلال /120/ يوم من

انتهاء السنة الماليّة المنقضية.

- في البند (6): استعمال الاحتياطيّات أو المخصّصات بما لا يتعارض مع أحكام المرسوم

التشريعيّ والأنظمة المحاسبية.

وتُحدّد المادّة (168) صلاحيّات الهيئة العامّة العاديّة في جدول اجتماعها السنويّ، ففي

البند الثاني يحقّ لهم سماع تقرير مدقّق الحسابات عن أحوال الشركة، وعن حساب ميزانيّتها،

وعن الحسابات المقدّمة من مجلس الإدارة، ومناقشة تقريريّ مجلس الإدارة ومدقّق الحسابات

والحسابات الختامية.

وبحسب المادة (188) فإنه يجب أن يتضمّن تقرير مدقق الحسابات تأكيداً معقولاً عن أنّ الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وأنّ بياناتها الماليّة مُعدّة وفقاً للمعايير المحاسبية الدوليّة، وتُظهر المركز الماليّ للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقديّة بصورة عادلة، وأنّ الميزانيّة والبيانات الماليّة متّفقة مع القيود والدفاتر.

وتُوجب المادة (196) على مجلس إدارة الشركات نشر البيانات الماليّة السنويّة وفق ما هو منصوص في قانون هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة في صحيفتين يوميّتين قبل موعد اجتماع الهيئة العامة بـ15/يوم على الأقل، تحت طائلة بطلان الاجتماع.

ويجب أن تتضمّن البيانات المنشورة ما يلي:

الميزانيّة العامة؛ حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)؛ قائمة التدفّقات النقديّة؛ بيان التغيّرات في حقوق المساهمين؛ تقرير مدقق الحسابات؛ ملخص عن الإيضاحات حول البيانات الماليّة.

تُحدّد المادة (200) بأنّ المقصود بالأرباح الصافية هو الفرق بين مجموع الإيرادات المتحقّقة في أيّ سنة ماليّة من جهة ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جهة أخرى وقبل تنزيل مخصّص ضريبة الدّخل على الأرباح.

ومن العقوبات التي تُحدّدها المادة (203) هي عقوبة الحبس من 3/ أشهر حتى 3/ سنوات، وبغرامة ماليّة من (300'000) ل.س حتى (3'000'000) ل.س لمن يرتكب واحد من مجموعة أفعال مُحدّدة منها:

- تنظيم ميزانيّة الشركة وحسابات أرباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع.
- تضمين تقرير مجلس إدارة الشركات أو مديرها أو تقرير مدققي الحسابات بيانات غير صحيحة بصورة متعمّدة.
- كتم المؤسّسين أو أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو مدققي الحسابات لمعلومات وإيضاحات يُوجب هذا المرسوم التشريعيّ ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقيّة عن ذوي العلاقة.

3-1-1-2: الواقع القانوني لسوق دمشق للأوراق المالية:

كان تأسيس سوق دمشق للأوراق المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006، المتضمن تنظيم العمليات المتعلقة بإصدار وطرح وتداول وتسوية وانتقال ملكية الأوراق المالية، والذي أتى استكمالاً للقانون /22/ لعام 2005 الذي تمّ بموجبه إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، حيث أنّ الهيئة المُحدثة بالقانون /22/ هي هيئة ناظمة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وتعمل الهيئة على تنظيم عمل الأسواق المالية والأنشطة والفعاليات ذات الصلة، وذلك بالعمل على ضمان الشفافية والكفاءة في عملها وتقليل المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق المالية بالشكل الذي يساهم بحماية المستثمرين من الأفعال المخلة التي تضرّ بمصالحهم، وتعمل على تشجيع العمل الادخاري والاستثماري بما يساهم في تطوّر المجتمع المالي، فهي بشكلٍ رئيسيًّ جهة رقابية تعمل على تأمين سلامة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية وتنظيم عملية إصدار هذه الأوراق ومراقبة الأسواق التي يتمّ تداول هذه الأوراق فيها، ويخضع لرقابة وإشراف هذه الهيئة كلّ من:

- الشركات المصدرة للأوراق المالية.
- شركات الخدمات والاستشارات.
- الوساطة المالية المرخص لها.
- المصارف وشركات الاستثمار وصناديق الاستثمار المشترك المرخص لها.
- الأسواق المالية.
- شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة.

تحدد المادة السابعة من القانون 22 المهام المُوكلة لمجلس المفوضين المتشكّل بموجب المادة /4/ من القانون ذاته، ومن هذه المهام:

- وضع معايير وشروط إصدار الأوراق المالية.
- تقديم المقترحات للجهات الحكومية والتي تساعد على تطوير وتعميق القطاع المالي.
- توفير الحماية للمستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية.

- اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.
 - تحديد المعايير والشروط الواجب توفرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.
 - هو من يحدّد شكل محتويات القوائم المالية السنوية والدورية والتقارير والمستندات التي يجب أن تقدّمها الجهات المُصدّرة التي تطرح أوراقاً مالية للجمهور أو الجهات المُدرّجة أوراقها في الأسواق المالية.
- وبموجب المرسوم التشريعي رقم /50/ لعام 2009 الذي يمثّل تعديلاً للمادة /17/ من هذا القانون والتي تحدّد المخالفات التي تستوجب فرض غرامة من قبل الهيئة، فتشمل هذه المخالفات:
- في البند الثالث: تقديم معلومات أو بيانات غير صحيحة أو مضلّة في أيّ من الوثائق أو المستندات المقدّمة للهيئة.
 - وكذلك البند السابع يُدرج مخالفة تصديق مدقّق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضلّة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة.
- وإنّ هذين البندين من المادة /17/ يتمّ معاقبتهم بالحبس لمدة لا تقلّ عن 3 أشهر ولا تزيد عن 3 سنوات إضافةً للغرامة المالية وذلك بموجب المادة /18/ المعدّلة.
- وكان إنشاء سوق دمشق للأوراق المالية كما تمّ ذكره بموجب المرسوم التشريعي رقم /55/، حيث يرسم بموجب المادة /3/ منه بأنّ من أهمّ ما يُدرج تحت مسمّى الأوراق المالية في البند /أ/ أسهم الشركات المساهمة السورية القابلة للتداول، وتخضع سوق دمشق للأوراق المالية بموجب الفقرة /ج/ من المادة /5/ في ممارسة عملها للأحكام المنصوص عليها في قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم /22/ الذي استعرضنا أهمّ النقاط التي تتعرّض للنواحي المحاسبية والإفصاح فيه، وتركز المادة /55/ من المرسوم على اختصاصات مجالس الإدارة للشركات الأعضاء في السوق ومن أهمّها:
- تُحدّد الفقرة (أ) بأنّه يجب على المجالس التركيز على أنّ السياسات التجارية والمالية تزيد حقوق المساهمين وتحقق أغراض الشركة.

- يقوم مجلس الإدارة بموجب الفقرة (د) باعتماد سياسة الإفصاح الخاصة بالشركة بما يتوافق مع المتطلبات الرقابية ومتابعة تطبيق عمليّات الإفصاح.
 - تُحمّل الفقرة (و) مجلس الإدارة مسؤولية مراقبة أعمال الإدارة التنفيذية للتأكد من أنّ سير العمل يُوصِل إلى تحقيق أهداف الشركة بما لا يتعارض من القوانين والأنظمة المعمول بها.
 - كذلك تُحمّل الفقرة (ح) مسؤولية اعتماد وتقديم المعلومات إلى المساهمين بصورة دقيقة وفي الوقت المحدد وفقاً لتعليمات الإفصاح الصادرة عن الهيئة.
 - على مجلس الإدارة بموجب الفقرة (ط) مراجعة أداء الشركة لتقييم أعمالها وحسن إدارتها.
 - وهو من يعتمد البيانات المالية الفصلية والسنوية حسب الفقرة (ن).
- وتُحدّد الفقرة (د) من المادة /57/ مجموعة من مهامّ مفتشيّ الحسابات تجاه المساهمين ومنها التأكيد من مدى ملاءمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة.
- وتتناول المادة /59/ تعيين الإدارة التنفيذية للشركة ومسؤوليات الإدارة، حيث يتمّ التعيين بعقدٍ يحدّد واجبات وحقوق كلّ عضوٍ فيها، وتكون مسؤوليتها أمام مجلس الإدارة، حيث يحدّد مجلس الإدارة مسؤوليات وصلاحيّات كلّ عضوٍ في الإدارة التنفيذية والهيكل التنظيمي للإدارة وتحدّد الإفصاحات الواجبة من قبل الإدارة.
- وتحدّد المادة /62/ شروط تتعلق بنشرة الإصدار المطلوبة من الشركات المساهمة التي ترغب بطرح أوراق مالية للاكتتاب العامّ (بموجب المادة 61)، وتحدّد المعلومات طبيعة المنشأة والقائمين عليها، ومواصفات الأوراق المالية المزمع إصدارها، وبيان واضح عن المركز المالي للشركة من خلال قوائمها المالية المدقّقة من قبل مفتشيّ حسابات، وتتطلب أن يصرّح عن أيّ تغييرٍ لاحق يؤثّر على مركز الشركة وبالتالي أسعار ومواصفات الأوراق المالية كما تتطلبه المادة /63/ من هذا المرسوم.
- ويتخصّص الفصل التاسع من المرسوم بموضوع الإفصاح من خلال المادة /65/، حيث يتطلّب من كلّ شركة مُصدرة للأوراق المالية أن تضع وتحتفظ بسياسة مكتوبة للإفصاح تحتوي على تحديد للإجراءات والتعليمات والآليات المناسبة التي تتوافق مع تلبية جميع متطلبات

الإفصاح بما يتوافق مع الأنظمة، والفقرة (ب) من المادة /65/ هامة من ناحية اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية كمعايير مُعتمَدة للإفصاح في الشركات عند إعدادها للقوائم والبيانات المالية.

3-1-2: واقع النظام الضريبي في سورية:

إنّ نشوء النظام الضريبي السوري يعود إلى بدايات القرن العشرين، فبعض الضرائب التي كانت مطبقة مثل ضريبة المواشي -والتي تم إلغاؤها بسبب عدم تحقيقها لقاعدة الاقتصاد من شروط الضريبة الجيدة- تعود لعام 1928م، وبعد الاستقلال تم إقرار تشريعات وقوانين تفرض ضرائب ورسوم جمركية لتعلن رسمياً تبلور نظام ضريبي في سورية، فصدر المرسوم التشريعي (85) لعام 1949 والذي كان ترجمة للقانون الفرنسي الصادر عام 1933، وبقي مطبقاً إلى أواخر العام 2003 حيث تم إجراء تحديثات على التشريع الضريبي بصور قانون جديد لضريبة الدخل (24 عام 2003)، ولكن هذه التحديثات بقيت محتفظة بروح التشريع الذي كان مطبقاً بموجب المرسوم التشريعي 85، ثم تلاها عدة قوانين وتشريعات تعدل قانون الضرائب وصلت لأكثر من 30 نصاً تشريعياً حديثاً، ومن النقاط الجريئة التي تم اتخاذها هي تخفيض المعدلات الضريبية حيث كانت حوالي 92% في بعض الأوقات ذات الظروف الخاصة ثم انخفض إلى حوالي 63% وإلى 35% في 2004/1/1 وإلى 28% في 2007 /1/1 بالمرسوم التشريعي (51).

وإنّ النظام الضريبي السوري ما زال عاجزاً عن أخذ دور فعال في تأمين الموارد لموازنة الدولة، رغم زيادة الضغوط على أهمية هذا الأمر خصوصاً مع تبني الحكومة لنظام السوق الاجتماعي في الخطة الخمسية العاشرة، والذي يفترض أن يُخفّض من إيرادات الدولة من المجالات الأخرى دون الضريبة، ويزيد أعباء الدولة لبقاء التزامها من الناحية الاجتماعية.

ووصولاً لواقع النظام الضريبي يتم فيما يلي تناول لمحة تاريخية للمراحل التي مرّ بها النظام الضريبي السوري.

3-1-2-1: المراحل التاريخية التي مرّ بها النظام الضريبي السوري:

يُلاحظ مرور النظام السوري بأربع مراحل تاريخية رئيسية:

1- المرحلة الأولى ما قبل عام 1949:

كانت قد مرّت سورية بمرحلة الانتداب الفرنسي الذي أُنز قانونياً على طابع التشريع السوري بشكلٍ كبيرٍ، وكان في الفترة التي تلت الاستقلال نمو ملحوظ بلغ حوالي 7% خلال السنوات العشر التي تلت الاستقلال، وقد قامت البرجوازية السورية بالاستفادة من ارتفاع أسعار المواد الأولية خلال الحرب العالمية الثانية وقامت بإنشاء شركات صناعية حديثة أمنت تصنيع الحاجة المحلية من المواد الأولية مع تصدير الفائض خارج البلد، وشهدت الفترة فكّ ارتباط النقد السوري بالفرنك الفرنسي عام 1947¹، حيث صادقت سورية على اتفاقية صندوق النقد الدولي المتعلقة بنظام بريتون وودز من خلال القانون 304، ومن ناحية التشريع الضريبي فقد كان هدف المشرع فيها هو الحصيلة المرتفعة بغضّ النظر عن العدالة، وكان هناك نوعين من الضرائب المطبّقة وهي ضرائب مباشرة: تشمل ضريبة الأراضي وضريبة الأعشار والتمتع والمواشي وبدل الطريق، وضرائب غير مباشرة: تشمل ضريبة الكبريت والمشروبات الروحية والمواد الكحولية والملاهي والمواد المشتعلة والصيدليات والاسمنت والملح والتبغ، ثم ونتيجة نقص الموارد وصعوبات التحقق والجباية للضرائب المطبّقة تمّ إلغاء ضريبة الأعشار والأراضي والتمتع وتعديل ضريبة الإنتاج الزراعي وفرض ضريبة الدخل والتي تتناول أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والرواتب والأجور ودخل رؤوس الأموال المتداولة، وتُفرض ضريبة الأرباح بالاعتماد على سجلات المكلف المحاسبية التي تُظهر مركزه المالي ونتائج أعماله، وكانت تطبّق بمعدّلات تصاعديّة، كما ظهرت في هذه الفترة ضريبة الدخل المقطوع التي كانت تستهدف المشروعات الصغيرة والمتوسطة التي يقلّ دخلها عن 10'000 ليرة سورية وكانت تُفرض بمعدّلات مختلفة لكل مهنة، وفي عام 1945 تمّ فرض الضريبة العقارية بالقانون رقم (178) الذي فرّق بين العقارات المسكونة والعقارات المؤجّرة بتخفيض معدّلاتها، وتمّ فرض ضريبة الرواتب والأجور، وقام المشرع بإعفاء المعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح من ضريبة الرواتب والأجور لتحسين مسألة

¹ القاضي، حسين. 2011. "السياسة الضريبية في سورية". ندوة الثلاثاء الاقتصادي 2011/3/1، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ص4.

العدالة، تبعها الكثير من التعديلات كمحاولات لتحسين النظام المطبق دون أن يكون لها التأثير الإيجابي المطلوب.

2- المرحلة الثانية من عام 1949-1963م:

شهدت هذه المرحلة إصدار قانون ضريبي متكامل مع تحوّل في علاقات الإنتاج بعد الوحدة بين سورية ومصر عام 1958 بعد عدّة مراسيم تأميم وقانون الإصلاح الزراعي وقانون العلاقات الزراعيّة التي فرضت طابعاً اقتصادياً جديداً على البلد، فقد أصدر رئيس الجمهوريّة في بداية هذه المرحلة حسني الزعيم المرسوم (85) لعام 1949م، وقد تمّ توسيع مطرح التكلفة على أساس الربح الصافي الحقيقيّ من 100000 ل.س إلى 500000 ل.س، وقد فرض المرسوم ضريبة غير تصاعديّة على شركات الأموال بنسبة 25% مع إعفاء حدّ أدنى للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة، وتمّ توسيع ضريبة الدخل على الرواتب والأجور فأصبحت تتناول كلّ من يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً، وحسّنت من العدالة في التكلفة، وحصلت العديد من التعديلات متمثلة بزيادة المعدّلات والشرائح التصاعديّة الهادفة لزيادة الحصيلة، وتمّ تنزيل الأعباء العائليّة بهدف العدالة، وتمّ رفع الضرائب غير المباشرة (50%) على المواد الكحولية وضريبة الملاهي و(100%) على الاسمنت، ويلاحظ في هذه المرحلة انخفاض حصيلة الضرائب المباشرة مقابل ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة، وتميّزت هذه المرحلة بنوعٍ من التوازن بين أهداف الحصيلة والعدالة.

3- المرحلة الثالثة ما بعد ثورة الثامن من آذار عام 1963م حتى نهاية عام 2003م:

استمرّ فيها التوسّع في فرض الضرائب غير المباشرة وزيادة نسبها، وزيادة معدّلات التصاعد الضريبيّ، وكان الهدف منه هو إعادة توزيع الثروة الوطنية في ظلّ التركيز على الخطّ الاشتراكيّ، وفي عام 1986 تمّ إصدار ما سُمّي بخطة الإنجاز أو أسلوب التدقيق المبسّط، وصار محرّك الحصيلة هو المحرّك الأساسيّ للنظام الضريبيّ مع ضعف في محرّكات العدالة والتوثيق والكفاءة والموضوعيّة والنزاهة والتأهيل لكوادر الدوائر الماليّة، حيث كان هناك حاجة للسيولة للحكومة في ظلّ مرور سورية في تلك الفترة بمرحلة إعادة إعمار، ولكن مقابل التوجّه في هذا الخطّ فقد أدى هذا الأمر لانتشار التهرّب الضريبيّ وتراجع ثقة المكلفين بالإدارة الضريبيّة،

وفي نفس العام كان هناك إصدار للمرسوم رقم (10) لعام 1986 الذي سمح بإنشاء شركات مشتركة بين الدولة التي تقدّم الأرض والقطاع الخاص الذي يقمّ رأس المال.

واستمرّ التطبيق لهذا النظام الضريبيّ مع بعض التعديلات الجزئية، وأبرزها القانون رقم 10 لعام 1991 الذي سمح بإنشاء الشركات المساهمة وأعطى إعفاءات كثيرة لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار، وقد تمّ إدخال دور المراجعة من خلال قيام محاسب قانونيّ بالتدقيق على البيانات الضريبية لفئات مكلفي الأرباح الحقيقية، ولكن في ظلّ ضعف إجراءات المراجعة التي اعتمدت التدقيق المكتبيّ على بيانات المكلف وسجلّاته ووثائقه التي يقدّمها استمرت البيانات الوهمية والتهرب الضريبيّ المترافق معها¹، وأتى القانون رقم /20/ لعام 1991 الذي يتضمّن تخفيضاً على معدّلات الضريبة على الدخل وتوسيعاً للشرائح، والمرسوم التشريعيّ رقم /4/ لعام 1998 المتضمّن تعديل قانون ضريبة التركات، والقانون رقم /7/ لعام 1999 المتضمّن إلغاء رسم التصدير على القطن وعدداً من الإعفاءات لهذه الزراعة والذي ساهم في نموّ المنافسة لسورية في هذه الزراعة، المرسوم التشريعيّ رقم /7/ لعام 2000 المتضمّن تعديل قانون الاستثمار بما يخدم توسيع قاعدة الاستثمار وتخفيف العبء الضريبيّ.

4- المرحلة الرابعة مع نهاية عام 2003:

كان هناك صدور للقانون رقم (24) لعام 2003 والذي بدأ تطبيقه اعتباراً من بداية عام 2004، والذي حمل مجموعة من التعديلات من تخفيضٍ على معدّلات الضرائب ومجموعة من التحسينات على القانون وحمل أول تعديل مؤثّر على ضريبة الرواتب والأجور التي تصيب ذوي الدخل المحدود غالباً، ولكن رغم التعديلات التي حملها القانون (24) فإنّ التشريع بقي محتفظاً بروح المرسوم (85)، حيث أنّ التشريع السوريّ مازال ملتزماً بالتركيز على الضرائب والرسوم غير المباشرة وهي تُفرض على استخدام الدخل دون أخذها بالاعتبار لمقدرة المكلف والتي تهدف لزيادة الحصيلة على حساب العدالة، ويلاحظ هذا من خلال تزايد في نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحليّ من 6,6% عام 2004 إلى 8,8% عام 2008 مع معدّل نموّ في الضرائب غير المباشرة متزايد من 8,9% عام 2004 إلى 35,3% عام 2008²، وبالمقابل كان هناك تراجع في

¹ القاضي، مرجع سبق ذكره، ص.10.

² القاضي، مرجع سبق ذكره، ص.28.

نسبة الضرائب المباشرة من إجماليّ الضرائب من 60% عام 2004 إلى 42% عام 2008، وتراجع نسبتها من الناتج المحليّ من 10% عام 2004 إلى 6,5% عام 2008، كما أنّ هذه الضرائب المباشرة المفروضة هي ضرائب نوعيّة حسب مصدر الدخل ولا يوجد ضريبة موحّدة على الدخل بحيث يتمّ الاستفادة بقدر أكبر من تصاعد الضريبة، ولإزال القانون يراعي مبدأ المكانية من خلال فرض الضريبة على أرباح المواطنين السوريين والأجانب في البلد، ولم يأخذ بمبدأ شخصيّة الضريبة وهذا يُضعف نسبياً جانب العدالة في النظام الضريبيّ، وما تزال ضريبة الدخل المقطوع هي ضريبة الأساس ومن يتمّ تعدادهم في ضريبة الأرباح الحقيقيّة هم استثناء عنها وهذا يُضعف من فعاليّة النظام المطبّق.

وبالنسبة للشركات المساهمة فهي تُدرج ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقيّة، ولكن تُفرض عليها ضريبة نسبيّة على مقدار الدخل الذي تحقّقه هذه الشركات، حيث تُفرض على الشركات المساهمة العامّة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العامّ بنسبة لا تقلّ عن 50% من الأسهم ضريبة معدّلها 14% من الدخل الصافي وتُعفى من إضافات الإدارة المحليّة، وتُفرض على الشركات المساهمة العامّة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العامّ بنسبة تقلّ عن 50% ضريبة بمعدّل 22% من الدخل الصافي كما تُعفى من إضافات الإدارة المحليّة.

ومن الملاحظ أنّ ملامح النظام الضريبيّ السوريّ الحديث تتوضّح من جهة بتركيزها على إلغاء بعض الضرائب والرسوم القديمة التي لم تعد تتناسب مع الظروف الحاليّة أو أنّها لا تحقّق قاعدة الاقتصاد، ومن جهة أخرى عملت على تخفيض معدّلات الضرائب والرسوم، وبقي هناك حاجة لزيادة فعاليّة النظام الضريبيّ وصرامته وعدالته، والتي شهدت تراجعاً في مستواها في النظام الضريبيّ السوريّ مع بداية تطبيق القانون 24.

وبالنسبة للتقاضي بين الدوائر الضريبيّة والمكلفين مازال هناك نوع من التخوّف لدى المكلفين، حيث حصر القانون التقاضي باللجان الثلاثة: لجنة الفرض، لجنة إعادة النظر، لجنة الطعن، والسيطرة شبه الكاملة عليها هي لوزارة الماليّة وهي أحد طرفي الخصام.

ويعاني النظام السوريّ من عدّة مشاكل من أهمّها التهرب الضريبيّ، وربما كان للارتفاع الكبير لنسب الضريبة ما قبل القانون 24 لعام 2003 دوراً كبيراً في نشر ثقافة التهرب الضريبيّ،

حيث كانت تصل نسبة الاستقطاع إلى حوالي 61% من الأرباح، مما دفع المكلفين للتهرب بغية التخلص من عبء الضريبة، كما أنّ حالات الضعف والفساد التي تتواجد في الإدارة الضريبية مترافقة مع عدم توفر الثقة الكافية حتى انعدامها أحياناً بين المكلف والإدارة الضريبية (وكمثالٍ عليها أنّ الإدارة الضريبية رغم اعتراف التشريع بإمكانية تحقّق خسائر وقبول المشرّع تدوير الخسائر لأغراض الضريبة لمدة خمس سنوات إلّا أنّها غالباً ما ترفض الاعتراف بالخسائر التي قد يقدمها المكلف حتى لو كانت صحيحة ومرفق معها جميع الثبوتيات اللازمة)، ومع تجذّر فكرة التهرب الضريبي في ذهنية المكلف، فقد أدّى هذا لاستمرار حدتها حتى بعد تخفيض المعدلات الضريبية، وذلك لعدم وجود إجراءات فعّالة لمواجهة هذه المشكلة، وكان هناك محاولة من الحكومة لتشجيع الشركات والمشاريع العائلية للتحوّل إلى شركات مساهمة، مما يُصعّب عملية التهرب بشكل تعسفي من قبل هذه الشركات -نوعاً ما- في ضوء الرقابة والظروف التي تحكم عمل الشركات المساهمة، ومن المزايا التي تمّ تقديمها من الحكومة في هذا المجال هي الميزة الضريبية، حيث أنّ الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العامّ توفر في الضريبة حوالي 50% عدا إضافات الإدارة المحليّة (تبلغ إضافات الإدارة المحلية 10%)، ومع هذا لم تتحوّل الكثير من الشركات، وأهمّ أسباب عدم التحوّل هو إمكانيّات التهرب الضريبيّ الكبيرة التي تتمتع بها الشركات غير المساهمة من ناحية قدرتها على تحديد رقم الأعمال بالشكل الذي تريده في ظلّ عدم وجود حاجة لنشر البيانات المحاسبية خارج المنشأة مترافقة مع ضعف إمكانيّة التدقيق التي يقوم بها المحاسبون القانونيون التي ذكرناها، وأحياناً ضعف وفساد الإدارة الضريبية، حيث يتمّ ذلك من خلال عدّة وسائل منها:

1. تنظيم تراخيص بأسماء لا علاقة لهم بالعمل محلّ الرخصة، وذلك بهدف الاستفادة من الحدّ المعفى والمعدّلات المنخفضة للشرائح الأولى.
2. الفساد والأسلوب غير العلميّ في فرض ضريبة الدخل المقطوع.
3. التهرب من ضريبة الرواتب والأجور في القطاع الخاصّ والذي يقوم به ربّ العمل، حيث يُلاحظ أنّ أغلب من يعمل في هذا القطاع غير مسجّل في التأمينات الاجتماعية وليس له أيّ سجلات ليتمّ فرض الضريبة على أساسها.

وهناك أساليب أخرى للتهرب وخصوصاً في القطاع الخاص، حيث أنّ أغلب الضريبة المتحصّلة هي من القطاع العام، رغم أنّ مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي تصل إلى حوالي 600 مليار ليرة سورية أي نحو 64%، فإنّ نسبة الضرائب التي يدفعها هي 1.5% فقط، وفي عام 2006 بلغت الضرائب المباشرة المفروضة على دخل القطاع الخاص بكلّ فروعها مبلغ (13,419) مليار ل.س أي بنسبة 13% من إجماليّ ضرائب الدخل في حين أنّ ما دفعه القطاع العام هو حوالي 81% من الضرائب.

3-1-2-2: الواجبات المحاسبية المفروضة على المكلف بموجب التشريع:

إنّ الشركات المساهمة هي مُتضمّنة في الفئة الخاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية بموجب المادة رقم (2) من القانون 24 لعام 2003، وإنّ التكاليف في حالة مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية تعتمد على تصريح يتمّ تقديمه من المكلف للدوائر المالية يبيّن فيه مجمل أعماله عن سنة منقضية، ويتمّ هذا بموجب المادة 2/ من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006 بتقديم البيان الخطي قبل 31/ أيار من كلّ سنة للشركات المساهمة، لذلك يتمّ في هذا الجزء تناول ضريبة الدخل على الأرباح والواجبات المحاسبية المفروضة على المكلف بهذه الضريبة من خلال استعراض للمستندات والحسابات المفروض الالتزام بها من قبل هذا المكلف، والتصريح الضريبيّ والبيانات التي يجب تقديمها من قبل المكلف في هذا البيان.

1- الضريبة على الدخل - فئة مكلفي الأرباح الحقيقية:

المادة (2) من القانون 24 توضّح أنّه يتمّ فرض هذه الضريبة على جميع الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعيّة والتجاريّة وغير التجاريّة وسائر الأعمال التجاريّة وإن كانت عارضةً ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات، وإذا مارس المكلف أكثر من فعالية تخضع كلّ منها لفئة معينة من فئات التكاليف بضريبة الدخل (دخل مقطوع، أرباح حقيقية)، هنا يتمّ جمع الأرباح من مجموع الفعاليّات كلّها وتكليفه تصاعدياً بفئة الضريبة المتوجّب عليه فيها مسك قيود نظاميّة للفئة الأعلى؛ وتحدّد المادة (3) المجال الذي تشمله الضريبة من أعمال المكلف، حيث تُفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين عن أعمالهم في الجمهوريّة العربيّة السوريّة في محلّ ممارسة

العمل في 1 كانون الثاني من سنة التكاليف، وفي حال كان للمكلف أكثر من فرع (سواء كانت الأعمال التي تقوم بها الفروع وحساباتها موحدة أم مستقلة) فإنّ الضريبة تطرح على أرباح جميع الفروع وذلك في المركز الرئيسي، وفي حال كان المركز الرئيسي للفروع القائمة في سورية يقع خارج الأراضي السوريّة فإنّ الضريبة تطرح على أرباح جميع الفروع الواقعة في سورية في مركز الفرع الذي يقع في العاصمة (دمشق) أو في مركز الفرع الأوسع عملاً.

الفصل الثاني من القانون يحدّد أسس التكاليف من خلال المادة الخامسة التي تنصّ على أنّ عملية طرح الضريبة تتمّ على أساس الربح الصافي المتحقّق خلال سنة الأعمال من 1/1 إلى 12/31، التي تُعتبر سنة التكاليف مع جواز تغيير سنة التكاليف بقرارٍ من وزير الماليّة إذا اقتضت طبيعة عمل المنشأة ذلك؛ وتعطي المادة 7 مفهوماً واسعاً للربح الصافي حيث تعرّفه في الفقرة (أ) بأنّه: "مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تُحسّم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل"، ثمّ تعدّد الفقرة (ب) أمثلةً منوّعة للأعباء والنفقات القابلة للتنازل، وفي حال حصول خسارة تشغيلية للمكلف فإنّ القانون يسمح له بتدوير الخسارة حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع هذا العجز.

2- المستندات والحسابات المنتظمة الواجبة التقديم من المكلف:

نظراً لكون ضريبة الأرباح الحقيقية تعتمد على تصريح مقدّم من المكلف كما تمّ ذكره سابقاً، فقد ألزم المشرّع السوريّ المكلف بهذه الضريبة بمسك دفاتر وحسابات لضمان معقول للوصول إلى أرقام محاسبية سليمة ودقيقة وصادقة عن أعمال المكلف، بالشكل الذي يسمح بالاعتماد على التصريح المقدّم من المكلف في فرض الضريبة.

وقد فرض القانون 24 عام 2003 وتعديله بالمرسوم 51 لعام 2006 على المكلفين مسك دفاتر نظامية بقيود محاسبية نظامية، وتقديم التصريح بناءً على ذلك، ويتضح هذا من خلال المادة السادسة من القانون 24، التي نصّت بأنّ على كلّ مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية، وأعطت لوزير الماليّة إمكانية إصدار قرار يحدّد القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية.

حيث تطّبت المادة (13) تقديم المكلفين بيان خطّي للدوائر الضريبية يبيّن نتائج أعمالهم الصافية، وتحدّد تاريخ 31 أيار من كلّ سنة كآخر موعد لتقديم هذا البيان سنوياً من قبل الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة، وقد أصدر وزير المالية القرار 3813/و تاريخ 2004/4/22 الذي حدّد بموجبه نموذج البيان الضريبي لمكفّي الأرباح الحقيقية، وخضع هذا البيان لاحقاً لعدد من التعديلات لتلافي الثغرات التي تبيّنت بعد التجربة العملية للبيان وبناءً على الاقتراحات من الأطراف ذات العلاقة، حيث يساهم البيان الضريبي برأي القائمين عليه في تسهيل عملية تحويل الربح المحاسبي للمكلفين إلى ربح ضريبي.

وتطلّبت المادة (14) الفقرة (أ) تقديم كلّ من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصّلة، مرفقةً مع البيان الضريبي.

كما فرض القانون عقوبات على المكفّف الذي لا يمسك القيود المنتظمة المطلوبة في المادة السابقة من خلال الفقرة /أ/ من المادة /18/ من القانون 24 لعام 2003 والتي نصّت على: "إذا لم يبرز المكفّف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (14 و 15 و 23) يُبلّغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون، فإذا لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتمّ إثبات الامتنال بكتاب خطّي يسجّل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يُشعر به استعداده إبراز القيود المالية، تقدّر الدوائر المالية أرباحاً مباشرةً وفقاً لفعاليّاته ونشاطاته والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية، وبصورة لا تقلّ عن ضعف أعلى رقم سنويّ للأرباح التي كُفّف بها خلال السنوات الخمسة الأخيرة، وفي هذه الحالة يتمّ تغريم المكفّف بغرامة تعادل 50% من الضريبة المقرّرة عن سنة التكاليف، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تمّ أساساً على ضعف أعلى رقم سنويّ للأرباح".

هذا من ناحية عدم تقديم المكفّف للبيانات نهائياً، أمّا في حال قام المكفّف بتقديم بيانات ولكن كان بها تحريف، فقد تناولت الفقرة /ب/ من المادة السابقة (18) هذا الأمر كما يلي: "إذا قدّم المكفّف بيان أرباحه ضمن مواعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع

سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر الماليّة عدم شمولها بعض نشاطات المكلف، فتقدّر أرباحه بصورة مباشرة ويغرّم في هذا الحالة بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم".
كذلك الفقرة /أ/ من المادة /19/ نصّت على ما يلي: "إضافةً إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /أ/ من المادة /18/ كلّ مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمّنت معلومات ثبت عدم صحّتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يُحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهرٍ واحدٍ ويحرّم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويّته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية"، كما نصّت الفقرة /ب/ من نفس المادة (19) على مضاعفة العقوبة في حال تكرار المخالفة.

وبموجب الفقرة /ج/ من المادة /20/ فإنّ تنزيل الحد الأدنى المعفى في الفقرة (أ) مرهون بقيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد (6 و13 و14 و15 و23) من هذا القانون.
وبالنسبة للدفاتر المحاسبية الواجب مسكها، فقد قسم المشرّع المكلفين من هذه الناحية إلى ستّ فئات، وعلى التاجر أن ينظّم على الأقلّ دفتريّن إجباريّين هما دفتر اليومية ودفتر جرد، يقيّد في دفتر اليومية يوماً فيوم جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مؤسسته التجارية وأن يقيّد بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته، وإذا كان التاجر يتبع الأسلوب الآليّ في محاسبته أو مسك دفاتر يومية مساعدة منظّمة وفق أحكام المادتين (17 و18) من هذا القانون فله أن يقيّد أعماله في دفتر اليومية شهراً فشهر، على أن يحتفظ بجميع الوثائق التي تتيح إمكانية التدقيق في أعماله، وأن يتضمّن دفتر الجرد جرداً سنوياً للموجودات والالتزامات العائدة لمؤسسته، وأن يوقف حساباته سنوياً ليضع على أساسها الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وينسخها في دفتر الجرد، وأن يكون تنظيم هذين الدفتريّن باللّغة العربيّة مع إمكانية الإعفاء للمؤسسات الأجنبية بموجب قرار من وزير الاقتصاد؛ كما تطلّبت هذه المادة أن يقوم المكلف بحفظ وترتيب مراسلاته التي يتلقاها وصور المراسلات التي يرسلها (دفتر صور الرسائل)، وهذا مطابق للدفاتر الثلاثة الملزم كلّ تاجر بتنظيمها بموجب قانون التجارة، كما يتوجّب على بعض الفئات مسك دفاتر أخرى كدفتر أستاذ مساعد، وتقديم وثائق مؤيدة لقيوده كفواتير الشراء والنسخة

الثالثة لفواتير البيع، وقوائم الجرد وكشوف الحسابات المصرفية وأي وثائق أخرى تؤيد قيوده حسب الفقرة ج من المادة رقم (14).

ويجب أن يتم تنظيم الدفاتر الإجبارية بحسب التاريخ وبلا بياض ولا فراغ ولا نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور، كما يجب أن يتم ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها، وتوقيعها من رئيس محكمة البداية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا يوجد فيها محكمة بداية، وعلى المكلف أن يحتفظ بالدفاتر بعد اختتامها لمدة عشر سنوات، مع إمكانية الاحتفاظ بصورة عن الدفاتر بأي وسيلة إلكترونية تعتمد وزارة الاقتصاد والتجارة بدلاً عن الأصل ويكون لهذه الصورة حجية الأصل في الإثبات، وذلك بالنسبة للمؤسسات التجارية التي يعينها وزير الاقتصاد والتجارة.

المبحث الثاني:

الدراسة التطبيقية واختبار الفروض

تمّ في هذا المبحث تحديد المجتمع الذي سوف تتناوله الدراسة، وعرض كيفية قياس إدارة الأرباح وتمهيد الدخل التي سوف يتمّ إتباعها لأغراض البحث، وتحديد متغيّرات الدراسة التطبيقية، وتحديد الإحصاءات الوصفية، وبعد الحصول على البيانات تمّ إجراء الاختبارات والإجراءات الإحصائية اللازمة لاستكمال الدراسة من خلال برنامج SPSS وصولاً إلى اختبار الفروض.

وقد تمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

3-2-1: مجتمع وعينة الدراسة.

3-2-2: تحديد متغيّرات الدراسة.

3-2-3: الإحصاءات الوصفية لمتغيّرات الدراسة.

3-2-4: اختبار الفروض:

3-2-4-1: اختبار الفرض الأول.

3-2-4-2: اختبار الفرض الثاني.

3-2-4-3: اختبار الفرض الثالث.

3-2-4-4: اختبار الفرض الرابع.

3-2-4-5: اختبار الفرض الخامس.

3-2-4-6: اختبار الفرض السادس.

3-2-4-7: اختبار الفرض السابع.

3-2-1: مجتمع وعينة الدراسة:

تمّ اختبار فروض البحث الحاليّ من خلال التطبيق على البيانات المتعلقة بالشركات المساهمة المدرّجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة، ويتمّ توسيع مجتمع البحث لبعض الفروض ليشمل مجتمع الشركات المساهمة المدرجة وغير المدرجة والتي تقع تحت إشراف هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة، بعد استثناء الشركات التي تنتمي إلى القطاع الماليّ من مصارف وشركات تأمين حفاظاً على تجانس العينة نتيجة الخصوصيّة في المحاسبة عن هذه الشركات. وقد تمّ الحصول على البيانات المعتمدة لإتمام العمليّة البحثيّة من القوائم الماليّة للشركات والمنشورة في موقع هيئة الأوراق والأسواق الماليّة على شبكة الانترنت عن الفترة الواقعة من عام 2006 حتى عام 2012 للشركات المدرجة والمكفّة، وحتى العام 2011 لكامل مجتمع الشركات المساهمة المدروسة، وقد تمّ تطبيق الاختبارات على عينة من المجتمع الإحصائيّ المتمثّل بالشركات المدرجة والخاضعة للضريبة والتي تبلغ ثلاث شركات فقط، وفيما يلي جدول بمفردات المجتمع المدروس موزّعة على أساس القطاعات ووضع الإدراج في سوق دمشق للأوراق الماليّة ووضع التكاليف الضريبيّ لها (بمعنى هل تمّ تكليفيها الضريبيّ طيلة سنوات الدراسة بشكل يسمح باستخدام بياناتها بما يخدم الدراسة)، مع تحديد الشركات المستثناة من الدراسة:

جدول رقم (3-1): مجتمع الدراسة موزّع على أساس القطاعات والإدراج والتكاليف الضريبيّ.

القطاع	اسم الشركة	وضع الإدراج	التكاليف الضريبي	عدد الأسهم
قطاع الصناعة	الأهليّة للزيوت	مدرجة	مكفّة	15000000
	اسمنت البادية (*) (**)	غير مدرجة	غير مكفّة	24400000
	التجاريّة للصناعة والتبريد (*)	غير مدرجة	مكفّة	14520
	السوريّة للصناعة والزراعة (*)	غير مدرجة	مكفّة	20000
	عصير الجبل الطبيعي (***)	غير مدرجة	مكفّة	1200000
قطاع الخدمات	الشركة الأهليّة للنقل	مدرجة	مكفّة	2000000
	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق UG	مدرجة	مكفّة	4500000
	العربيّة السوريّة للمنشآت السياحية	غير مدرجة	غير مكفّة	62500000
	باب الفرج للسياحة والفنادق (*)	غير مدرجة	غير مكفّة	3000000
	ماس للتوزيع (*)	غير مدرجة	مكفّة	350000
	عمريت للاستثمار والتطوير السياحي (*)	غير مدرجة	مكفّة	1175000
الاتصالات	قرية دمشق للشحن	غير مدرجة	مكفّة من بداية 2011	139200
	سيريتل	غير مدرجة	مكفّة	134000000
	MTN	غير مدرجة	مكفّة	3000000

560000	غير مكلفة	مدرجة	شركة نماء	قطاع الزراعة
300000	غير مكلفة	غير مدرجة	الشام الزراعية (*)	
480000	غير مكلفة	غير مدرجة	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون (*)	
400000	غير مكلفة	غير مدرجة	شركة القلمون	
-	غير مكلفة	غير مدرجة	شركة بركة (*)	
880000	غير مكلفة	غير مدرجة	شركة غدق (*)	

مع ملاحظة ما يلي بالنسبة للجدول:

- (*) شركات لم يتم إدخالها في عينة البحث لعدم اكتمال البيانات المطلوبة للدراسة لديها.
- (**) البيانات المتوقعة هي من عام 2008 فقط (تاريخ التأسيس) لغاية العام 2012.
- (***) استثنيت لتقريرها عن خسائر طيلة الفترة المستهدفة بالدراسة مما يؤثر على الدراسة بشكل عام.

3-2-2: تحديد متغيرات الدراسة:

بعد دراسة العديد من الأبحاث السابقة التي تتناول قياس إدارة الأرباح والنماذج التي اعتمدها، سيتم اعتماد التسويات الاستثنائية Discretionary Accruals باعتبارها من أكثر مقاييس إدارة الأرباح استخداماً في هذه الأبحاث، وقد تم في المبحث الرابع من الفصل الأول من هذا البحث عرض لأهم النماذج المقترحة لقياس إدارة الأرباح، ومن ضمنها المقاييس التي تعتمد على نماذج التسويات الاستثنائية، وهي (1985) Healy ونموذج (1986) DeAngelo الذي يتم طرحه كحالة خاصة من نموذج (1985) Healy، ونموذج (1991) Jones الذي يعدّ من أكثر مقاييس التسويات الاستثنائية شهرةً، إضافة إلى نموذج Jones المعدّل الذي تمّ طرحه من قبل (1995) Dechow et al، وتعتمد الدراسة الحالية نموذج Jones المعدّل، والذي سوف يتمّ من خلاله تحديد المتغيرات اللازم الحصول عليها من مجتمع البحث لقياسها وإكمال الاختبارات.

علماً أنّه لم يكن بالإمكان اعتماد نموذج جونز المعدّل التطلعيّ الذي تمّ طرحه من قبل (2002) Dechow et al - رغم الدقة الأكبر في النتائج عند استخدام هذا النموذج -، نتيجةً لطبيعة عينة البحث التي فرضتها حداثة سوق دمشق للأوراق المالية، حيث أنّ هذا النموذج سوف يسبّب زيادة في قصر السلسلة الزمنية المتاحة للدراسة لفترتين زمنيّتين نتيجة طبيعة متغيرات هذا النموذج مقارنةً بنموذج Jones المعدّل، وهذا يُضعف إمكانية اعتماد النتائج إحصائياً.

ويقوم النموذج المعتمد على قياس التسويات غير الاستثنائية Non Discretionary Accruals، وبعدها يتمّ الحصول على التسويات الاستثنائية من خلال الفرق بين التسويات الكلية والتسويات غير الاستثنائية.

وتتمّ الدراسة من خلال المعادلات والنماذج التالية:

1- حساب التسويات الكليّة:

هناك مدخلان لقياس التسويات الكليّة:

أ- **مدخل قائمة التدفّقات النقدية:** يتمّ احتساب التسويات الكليّة وفق هذا المدخل من منطلق أن التسويات تنتج عن الاختلاف بين الأساس المستخدم في التقرير المالي عن الدخل وهو أساس الاستحقاق عن الأساس النقدي الذي يظهر من خلال التدفّقات النقدية التشغيلية التي تعمل على تجاهل تأثيرات أساس الاستحقاق، وبالتالي يتم حساب التسويات الكليّة من خلال الفرق بين صافي الدخل التشغيلي والتدفّقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، ويتمّ هذا من خلال المعادلة التالية:

$$TA_t = EO_t - CFO_t \quad (1-3)$$

حيث أنّ:

- TA_t : تعني التسويات الكليّة Total Accruals في السنة t.
- EO_t : تعني الأرباح التشغيلية Earnings from Operations في السنة t.
- CFO_t : التدفّقات النقدية التشغيلية Cash Flows from Operations في السنة t.

ب- **مدخل الميزانية:** ويتمّ احتساب التسويات الكليّة وفق هذا المدخل بموجب العلاقة التالية:

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta DCL_t - DEP_t$$

حيث أنّ:

- ΔCA_t : التغيّر في الأصول المتداولة Current Assets خلال السنة t.
- $\Delta Cash_t$: التغيّر في النقدية والنقدية المعادلة في السنة t.
- ΔCL_t : التغيّر في الالتزامات المتداولة Current Liabilities في السنة t.
- ΔDCL_t : التغيّر في الديون المتضمّنة في الالتزامات المتداولة خلال السنة t.
- DEP_t : استهلاك Depreciation واستنفاد Amortization النفقات.

وسيتّم اعتماد مدخل قائمة التدفّقات النقدية في البحث الحالي من أجل احتساب التسويات

الكليّة.

2- حساب التسويات غير الاستثنائية:

يتم الحصول على التسويات غير الاستثنائية وفق النموذج الذي تمّ اعتماده كما ذكرنا سابقاً من خلال دالة انحدار إجماليّ الأصول على المتغيرات التالية: نموّ الإيرادات (Revenues) وإجماليّ قيمة الآلات والمعدّات والتجهيزات (Gross Property, Plant and Equipment) وذلك حسب نموذج Jones (1991)، مع التعديل الذي تمّ من قبل (Dechow et al (1995) بتسوية التغيّر في الإيرادات بتعديلها بالتغيّر في الحسابات المدينة (Receivables)، كلّ المتغيرات السابقة مثقّلة بإجماليّ الأصول للسنة التي تسبق سنة المشاهدة، وكما ورد في الفصل الأوّل من البحث فإنّ المعادلة حسب نموذج Jones المعدّل تكون:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) \quad (2-3)$$

حيث أنّ:

- NDA_t : هو التسويات غير الاستثنائية للعام (t).
- ΔREV_t : هي التغيّر في الإيرادات من العام t-1 إلى العام t.
- PPE : إجماليّ المعدّات والتجهيزات والمصانع (الأصول الثابتة المادية) في نهاية العام (t).
- A_{t-1} : هي الأصول الإجماليّة في نهاية العام (t-1).
- ΔREC_t : تمثّل التغيّر في الحسابات المدينة *Receivables* من العام t-1 إلى العام t.
- $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: هي معاملات المعادلة الخاصّة بالشركة.

ويتمّ الحصول على تقديرات المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ من خلال إتباع منهج نموذج Jones الأصليّ، وذلك من خلال النموذج التالي:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = a_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + a_2 \left[\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right] + a_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + \varepsilon_t \quad (3-3)$$

حيث أنّ:

- a_1, a_2, a_3 تشير إلى تقدير المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ من خلال عمليّة المربّعات الصغرى *Ordinary least squares (OSL)*.
- TA_t : هي إجماليّ التسويات في عام t.
- ε_t : هي البواقي *residuals* والتي تمثّل جزء التسويات الاستثنائية الخاصّة بالشركة.

3- حساب التسويات الاستثنائية (إدارة الأرباح):

بعد الحصول على التسويات الكلية والتسويات غير الاستثنائية من خلال استخدام المعادلات السابقة، يتم الحصول على التسويات الاستثنائية من خلال المعادلة التالية:

$$DA_t = TA_t - NDA_t \quad (4-3)$$

حيث أن:

- TA_t : التسويات الكلية في السنة t .
- DA_t : التسويات الاستثنائية في السنة t .
- NDA_t : التسويات غير الاستثنائية في السنة t .

4- قياس تمهيد الدخل:

قد تمّ في الفصل الأول من هذا البحث عرض نموذجين يُستخدمان لقياس تمهيد الدخل، ولغاية البحث الحالية فإنه سوف يتمّ اعتماد النموذج التالي:

$$IS_2 = \sigma(BI_{it})/\sigma(CFO_{it})$$

حيث أن:

- BI_{it} : صافي الدخل للشركة (i) خلال الفترة (t).
- CFO_{it} : التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) خلال الفترة (t).
- σ : الانحراف المعياري *Standard Deviation*.

وحيث أنّ دراسة العلاقة بين تمهيد الدخل والربح الضريبي تعتمد على دراسة علاقة الانحدار بين المتغيرات في السلسلة الزمنية المدروسة، فسوف يتمّ تعديل المقياس بحيث يتمّ إعادة الانحراف المعياريّ إلى جذر مربع التباين، وذلك من منطلق أن الانحراف المعياريّ يمثل الوسط الحسابي لمشاهدات جذر مربع التباين، ويكون حسابها بالمعادلة التالية:

$$IS_{it} = \sqrt{(BI_{it} - \overline{BI}_i)^2} \div \sqrt{(CFO_{it} - \overline{CFO}_i)^2} \quad (5-3)$$

وبعدها يتم تطبيق النتائج لاختبار الفروض المذكورة في الفصل التمهيدي كما يلي:

- 1- ما يتعلّق بالفرض الأول: يتم تطبيق المعادلات المتعلقة بتحديد درجة ممارسة إدارة الأرباح (التسويات الاستثنائية) لدراسة اختلاف ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والممارسات في الشركات غير المدرجة والتي تخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية.
- 2- ما يتعلّق بالفرض الثاني: يتم دراسة الانحدار للربح الضريبي (متغير تابع) بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح المتمثلة بالتسويات الاستثنائية (متغير مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والمكلفة ضريبياً، وبالتالي يكون لدينا حاجة لبيانات تتعلّق بالربح الضريبي للشركات إضافةً لمتغيرات معادلات حساب التسويات.
- 3- ما يتعلّق بالفرض الثالث: يتم دراسة انحدار "الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي" (متغير تابع) بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح (متغير مستقل) في الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً، وهنا نحتاج بيانات تتعلّق بالفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي للشركات.
- 4- ما يتعلّق بالفرض الرابع: يتم تطبيق المعادلات المتعلقة بقياس إدارة الأرباح لدراسة اختلاف ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المكلفة ضريبياً والشركات المعفاة من الضريبة.
- 5- ما يتعلّق بالفرض الخامس: يتم دراسة انحدار رقم الربح الضريبي (متغير تابع) بالنسبة لدرجة تمهيد الدخل (متغير مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والمكلفة ضريبياً.
- 6- ما يتعلّق بالفرض السادس: يتم دراسة انحدار الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي (متغير تابع) بالنسبة لدرجة تمهيد الدخل (متغير مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والمكلفة ضريبياً.
- 7- ما يتعلّق بالفرض السابع: يتم دراسة انحدار التغير في الربح الضريبي من فترةٍ لآخرى (متغير تابع) بالنسبة لدرجة تمهيد الدخل (متغير مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والمكلفة ضريبياً.

5- متغيرات الدراسة التطبيقية:

بعد عرض المعادلات والنماذج المعتمدة في الدراسة التطبيقية، فإنه تتحدد المتغيرات المطلوبة من واقع الشركات المستهدفة بالدراسة لإجراء الدراسة التطبيقية للبحث بشكلٍ يمكن من اختبار الفروض بالمتغيرات التالية:

- أ- الأرباح التشغيلية Earnings from Operations.
- ب- التدفقات النقدية التشغيلية Cash Flows from Operations.
- ج- إجمالي الأصول في الفترة السابقة لفترة المشاهدة Total Assets.
- د- إجمالي الآلات والمعدات والتجهيزات Gross Property, Plant and Equipment.
- هـ- الحسابات المدينة Receivables.
- و- الإيرادات Revenues.
- ز- إجمالي التسويات Total Accruals.
- ح- الربح المحاسبي قبل الضريبة Net Book Income Before Tax.
- ط- الربح الضريبي Tax Income.
- ي- الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي قبل الضريبة Difference between Tax and Net Book Income Before Tax.
- ك- التغير في الربح الضريبي من الفترة t-1 إلى الفترة t.

3-2-3: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة Descriptive Statistics:

يتمّ فيما يلي دراسة الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المتعلقة بالمجتمعين اللذين تمّ اختبار الفروض فيهما وهما "مجتمع جميع الشركات المدرجة وغير المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية" و"مجتمع الشركات المدرجة في السوق والمكفّلة بالضريبة"، حيث يتمّ عرض تمركز المشاهدات للمتغيرات من خلال الوسط الحسابي Mean، وتشبّث المشاهدات عن هذا الوسط الحسابي من خلال الانحراف المعياري Standards Deviation، وشكل التوزيع للبيانات المتعلقة بكلّ متغير من خلال معاملَي الالتواء Skewness والتفطح Kurtosis، وأصغر قيمة وصل إليها كلّ متغير وأعلى قيمة حقّقها، وتمّ ذلك من خلال الجدولين التاليين:

الجدول رقم (3-2): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة لمجتمع جميع الشركات الخاضعة

إشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية

القيمة العظمى	القيمة الصغرى	معامل التفطح	معامل الالتواء	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد المشاهدات	الرمز الرياضي	
303.64	188.15	5.46	-2.30	43.23	275.21	6	EO	الأرباح التشغيلية
570.78	376.93	-1.61	0.19	77.66	477.01	6	CFO	تدفقات نقدية تشغيلية
2166.14	1666.00	-3.08	0.03	236.83	1900.74	6	A	إجمالي الأصول
838.55	529.46	2.82	0.82	98.88	665.62	6	PPE	إجمالي آلات ومعدّات وتجهيزات
150.42	64.44	3.13	1.70	31.75	90.56	6	REC	الحسابات المدينة
22.11	-55.14	1.49	0.37	25.35	-18.82	6	ΔREC	التغير في الحسابات المدينة
1968.11	1456.21	1.18	-0.93	178.13	1760.62	6	REV	الإيرادات
251.12	-268.63	-1.12	-0.26	192.54	10.29	6	ΔREV	التغير في الإيرادات
-128.17	-287.40	-1.78	-0.36	67.02	-201.81	6	TA	إجمالي التسويات
314.27	202.46	3.40	-1.82	41.68	281.90	6	BI	الربح المحاسبي قبل الضريبة
478.89	268.59	5.50	-2.31	78.86	427.58	6	TI	الربح الضريبي
185.09	66.13	2.76	-1.57	42.86	145.69	6	D	الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
196.78	-191.31	1.04	-0.32	129.55	14.42	6	ΔTI	تغير في ربح ضريبي

وبملاحظة الإحصاءات في الجدول السابق يتبيّن أنّ قيمة معامل الالتواء تقع بين القيمة الأعلى (1.70) لمتغير الحسابات المدينة والقيمة الأدنى (-2.31) لمتغير الربح الضريبي وهذا يدلّ على أنّ توزيع البيانات بالإجمال يتيح إمكانية استخدام البيانات في الدراسة الإحصائية،

وبالنسبة لقياس درجة علو قمة التوزيع فهي تتوزع بين القيمتين (5.50) للريح الضريبي -أي أن شكل منحني التوزيع مدبب بشكل كبير- والقيمة (-3.08) لإجمالي الأصول.

الجدول رقم (3-3): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة لمجتمع الشركات المدرجة في السوق والمكافئة بالضريبة

القيمة العظمى	القيمة الصغرى	معامل التفلطح	معامل الالتواء	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد المشاهدات	الرمز الرياضي	
133.60	9.73	1.42	0.80	39.26	61.65	7	EO	الأرباح التشغيلية
122.28	24.91	1.89	-1.18	32.04	86.44	7	CFO	تدفقات نقدية تشغيلية
1015.97	624.38	-2.20	0.34	165.87	808.37	7	A	إجمالي الأصول
970.11	379.92	5.21	-2.25	208.20	832.58	7	PPE	إجمالي آلات ومعدات وتجهيزات
227.82	11.12	4.66	2.12	74.68	67.85	7	REC	الحسابات المدينة
55.12	-181.04	2.71	-1.18	72.60	-39.52	7	ΔREC	التغير في الحسابات المدينة
937.58	275.56	1.13	-0.09	204.21	611.11	7	REV	الإيرادات
131.85	-434.97	-0.59	-0.26	198.17	-122.46	7	ΔREV	التغير في الإيرادات
55.79	-70.37	2.03	1.28	41.58	-24.79	7	TA	إجمالي التسويات
113.21	9.97	0.35	0.02	33.14	60.46	7	BI	الريح المحاسبي قبل الضريبة
134.85	22.46	4.40	1.88	36.16	58.59	7	TI	الريح الضريبي
21.64	-24.05	-2.26	0.29	18.81	-1.86	7	D	الفرق بين الريح المحاسبي والريح الضريبي
29.74	-74.08	-0.23	-0.83	38.15	-7.97	7	ΔTI	تغير في ربح ضريبي

وبملاحظة الإحصاءات في الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الالتواء تقع بين القيمة الأعلى (2.12) للحسابات المدينة والقيمة الأدنى (-2.25) لإجمالي الآلات والمعدات والتجهيزات وهذا يدل على أن توزيع البيانات يتيح إمكانية استخدام البيانات في الدراسة الإحصائية، وبالنسبة لقياس درجة علو قمة التوزيع فهي تتوزع بين القيمتين (5.21) لإجمالي الآلات والمعدات والتجهيزات -أي أن شكل منحني التوزيع مدبب بشكل كبير- والقيمة (-2.26) لمتغير الفرق بين الريح المحاسبي والريح الضريبي .

وإن النتائج السابقة تبين إمكانية استخدام البيانات المتعلقة بالمتغيرات المدروسة في

تنفيذ الدراسة الإحصائية.

3-2-4: اختبار الفروض:

يتناول الباحث في هذا الجزء اختبار فروض الدراسة والمتمثلة بسبعة فروض:

3-2-4-1: اختبار الفرض الأول: إن مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة

هو أقل من مستوى الممارسات في الشركات غير المدرجة.

يقوم اختبار الفرض الأول كما ذكرنا على دراسة الاختلاف في ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والممارسات في الشركات غير المدرجة والتي تخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية.

نقوم في البداية بقياس إدارة الأرباح للمجتمعين المستهدفين في هذا الفرض وهما: الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

يتم الحصول على قيم المعاملات لمعادلة التسويات غير الاستثنائية باستخدام المعادلة رقم (3-3) وذلك بناءً على بيانات السلاسل الزمنية للشركات الممتدة من العام 2006 إلى العام 2011، وبتطبيق النموذج المعتمد في الدراسة على البيانات التي تم الحصول عليها بما يخص المجتمعين المقارنين يتم التوصل إلى المعاملات المحسوبة لمعادلة النموذج وفق ما يلي:

أ- مجتمع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) على البيانات التي تم الحصول عليها والمتعلقة بمجتمع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-4): قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة.

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	(قيم المعاملات)	
1.648	0.072	0.119	(Constant)
-2.97	52.854	-156.984	a_1
-1.071	0.00024	-0.00026	a_2
1.234	0.053	0.066	a_3

جدول رقم (3-5): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة.

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
1.915	0.615	0.807	0.899

حيث نلاحظ من الجداول السابقة أن هناك ارتباطاً جيداً جداً بين المتغيرات المستقلة للمعادلة مجتمعة مع المتغير التابع حيث يبلغ معامل الارتباط (0.899)، وبالنسبة لمعامل التحديد فإن قيمته هي (0.807)، وهذا يدل على أن دقة خط الانحدار في تقدير المتغير التابع باستخدام المتغير المستقل جيدة، وبالنسبة للارتباط الداخلي بين البواقي نجد أن القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (1.915) وهي ضمن المجال المقبول.

ب- مجتمع الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) على البيانات التي تم الحصول عليها والمتعلقة بمجتمع الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-6): قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المدرجة

T	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	(قيم المعاملات)	
1.957	0.132	0.258	(Constant)
-1.704	607.339	-1,034.652	a_1
1.421	0.669	0.951	a_2
-0.445	0.870	-0.387	a_3

جدول رقم (3-7): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المدرجة

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
2.179	0.820	0.928	0.963

حيث نلاحظ من الجداول السابقة أن هناك ارتباطاً كبيراً بين المتغيرات المستقلة للمعادلة مجتمعة مع المتغير التابع حيث يبلغ معامل الارتباط (0.963)، وبالنسبة لمعامل التحديد فإن

قيمته هي (0.928)، وهذا يدلّ على أنّ دقّة خطّ الانحدار في تقدير المتغيّر التابع باستخدام المتغيّر المستقلّ كبيرة، وبالنسبة للارتباط الداخليّ بين البواقي نجد أنّ القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (2.179) وهي ضمن المجال المقبول.

ج- تعويض المعاملات الناتجة في المعادلة (2-3):

وبتعويض المعاملات التي تمّ الحصول عليها في الجداول السابقة في المعادلة رقم (2-3)، تصبح المعادلة التي تُعبّر عن قياس التسويات غير الاستثنائية لمجتمع الشركات المدرجة هي كما يلي:

$$NDA_{it} = (-156.984) \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + (-0.00026) \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + (0.066) \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

وبتطبيق المعادلة الخاصة بالشركات المدرجة على الإحصاءات الوصفية التي تمّ الحصول عليها لتحديد درجة ممارسات إدارة الأرباح من خلال الوسط الحسابيّ عن كامل السلسلة للمتغيرات المذكورة والتي تتعلق بالشركات المدرجة التي تمثل المجتمع المستهدف بالدراسة ككلّ، نحصل على معلومات بخصوص قيمة التسويات الكلية هي (-22.1478) وقيمة التسويات غير الاستثنائية يتمّ الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (2-3) وتكون هي (-0.156363) وبالتالي تكون قيمة التسويات الاستثنائية DA التي يتمّ الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (3-4) هي (-21.9914)، وهذا يدلّ على أنّ الإدارة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح لتعديل الأرباح المعلنة.

أمّا بالنسبة للمعادلة التي تعبّر عن قياس التسويات غير الاستثنائية لمجتمع الشركات غير المدرجة هي كما يلي:

$$NDA_{it} = (-1,034.652) \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + (0.951) \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + (-0.387) \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

وبتطبيق المعادلة الخاصة بالشركات غير المدرجة على الإحصاءات الوصفية التي تمّ الحصول عليها لتحديد درجة ممارسات إدارة الأرباح، من خلال التطبيق على الوسط الحسابيّ عن كامل السلسلة للمتغيرات المذكورة والتي تتعلق بالشركات غير المدرجة، نحصل على معلومات بخصوص قيمة التسويات الكلية هي (-424.38) وقيمة التسويات غير الاستثنائية يتمّ الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (2-3) وتكون هي (-0.43) وبالتالي تكون قيمة التسويات

الاستثنائية DA التي يتم الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (3-4) هي (-423.95) ، وهذا يدل على أن الإدارة في الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تمارس إدارة الأرباح لتعديل الأرباح المعلنة.

د- مقارنة التسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية:

لاستكمال عملية اختبار الفرض الحالي نقوم بتطبيق المعادلة (3-4) المتعلقة بحساب التسويات الاستثنائية على مجموعتي الشركات خلال السلسلة الزمنية المدروسة، ونحصل على الجدول التالي الذي يتضمن البيانات المقارنة للتسويات الاستثنائية (إدارة الأرباح) مثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية للشركات المدرجة والشركات غير المدرجة في سنوات السلسلة الزمنية المدروسة:

جدول رقم (3-8): التسويات الاستثنائية المقارنة للشركات المدرجة وغير المدرجة خلال سنوات

السلسلة الزمنية المدروسة مثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية لتلك الشركات

السنة	التسويات الاستثنائية المثقلة للشركات المدرجة	التسويات الاستثنائية المثقلة للشركات غير المدرجة
2006	0.72	-0.7
2007	-0.14	-0.55
2008	-0.61	-0.38
2009	-0.32	-0.53
2010	-0.45	-0.3
2011	-0.44	-0.29
المتوسط	-0.20667	-0.45833

وبمقارنة المتوسط الحسابي والإحصاءات الوصفية للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية التشغيلية لكل من المجتمعين (الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة) نحصل على النتائج التالية بموجب الجدولين رقم (3-9) و(3-10):

جدول رقم (3-9): مقارنة الإحصاءات الوصفية للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات

النقدية بين الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة.

معامل التفلطح Kurtosis	معامل الالتواء Skewness	القيمة العظمى Maximum	القيمة الصغرى Minimum	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	عدد المشاهدات N	
-1.252	-0.422	-0.29	-0.70	0.16109	-0.4581	6	شركات غير مدرجة
3.911	1.903	0.72	-0.61	0.47975	-0.2080	6	شركات مدرجة

جدول رقم (3-10): اختبار معنوية الفروق للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين الشركات المدرجة والشركات غير المدرجة.

Sig. (2-tailed)	df	t	Paired Differences				
			95% Confidence Interval of the Difference		Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean
			Upper	Lower			
0.369	5	0.988	0.90645	-0.40311	0.25472	0.62394	0.25167

بملاحظة الجدول رقم (3-9) فإن متوسط ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية أعلى -بالقيمة المطلقة- من متوسط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في السوق في السلسلة الزمنية المستهدفة بالدراسة، ولكن عند اختبار معنوية هذه الفروق الوارد في الجدول رقم (3-10) فإنه تبين عدم معنوية هذه الفروق عند مستوى ثقة 95%، حيث أنّ معنوية المقارنة (Sig.) بلغت 0.369 وهي أعلى من 0.05.

مما سبق يتبين عدم صحة الفرض الأول من فروض البحث ورفضه، حيث أنه لا يوجد فروق ذات دلالة بين ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والشركات غير المدرجة في السوق.

3-2-4-2: اختبار الفرض الثاني: هناك علاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والربح الضريبي.

يتم اختبار هذا الفرض من خلال دراسة الانحدار الخطي البسيط للربح الضريبي (متغير تابع) على ممارسات إدارة الأرباح (متغير مستقل) والتي يُعبّر عنها بالتسويات الاستثنائية، والتي تم الحصول عليها بنفس الأسلوب المتبع في قياسها في اختبار الفرض الأول، ويتم التعبير عن العلاقة السابقة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط التالية:

$$TI_{it} = a_0 + \alpha(DA_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (6-3)$$

نقوم في البداية بقياس إدارة الأرباح لمجتمع البحث لهذا الفرض (الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وهي ثلاث شركات فقط) في السلسلة الزمنية الممتدة من عام 2006 و عام 2012. يتم الحصول على قيم المعاملات لمعادلة التسويات غير الاستثنائية باستخدام المعادلة رقم (3-3) خلال السلسلة الزمنية السابقة، وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) على البيانات التي تم الحصول عليها والمتعلقة بمجتمع البحث نحصل على النتائج التالية:

جدول رقم (3-11): قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	(قيم المعاملات)	
0.686	0.254	0.174	(Constant)
-3.608	51.602	-186.181	a_1
-0.228	0.311	-0.071	a_2
0.078	0.222	0.017	a_3

جدول رقم (3-12): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
2.207	0.678	0.839	0.916

حيث نلاحظ من الجداول السابقة أنّ هناك ارتباطاً كبيراً بين المتغيرات المستقلة للمعادلة مجتمعة مع المتغير التابع حيث يبلغ معامل الارتباط (0.916)، وبالنسبة لمعامل التحديد فإنّ

قيمتها هي (0.839)، وهذا يدل على أن دقة خط الانحدار في تقدير المتغير التابع باستخدام المتغيرات المستقلة جيدة، أي أن المعادلة فعالة في التنبؤ بقيم المتغير التابع، وبالنسبة للارتباط الداخلي بين البواقي نجد أن القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (2.207) وهذه القيمة ضمن المجال المقبول للمعامل.

وبتعويض المعاملات التي تم الحصول عليها في الجداول السابقة في المعادلة رقم (2-3)، تصبح المعادلة التي تعبر عن قياس التسويات غير الاستثنائية لمجتمع الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً هي كما يلي:

$$NDA_{it} = (-186.181) \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + (-0.071) \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + (0.017) \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

وبتطبيق المعادلة الخاصة بالشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً على الإحصاءات الوصفية التي تم الحصول عليها لتحديد درجة ممارسات إدارة الأرباح من خلال الوسط الحسابي عن كامل السلسلة للمتغيرات المذكورة والتي تتعلق بالشركات المدروسة، نحصل على معلومات بخصوص قيمة التسويات الكلية هي (-24.790514) وقيمة التسويات غير الاستثنائية يتم الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (2-3) وتكون هي (-0.2142) وبالتالي تكون قيمة التسويات الاستثنائية DA التي يتم الحصول عليها من خلال المعادلة رقم (3-4) هي (-24.5763)، وهذا يدل على ارتفاع درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً حيث تقوم الإدارة باستخدام الاختيار المحاسبي لتعديل رقم الربح.

وبدراسة انحدار متغيرات المعادلة (3-6) نحصل على الجدول التالي الذي يبين المعاملات المحسوبة من خلال قياس الانحدار بموجب العلاقة السابقة:

جدول رقم (3-13): قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالربح الضريبي

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	(قيم المعاملات)	
7.197	10.535	75.818	(Constant)
3.037	0.231	0.701	a

جدول رقم (3-14): قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالربح الضريبي

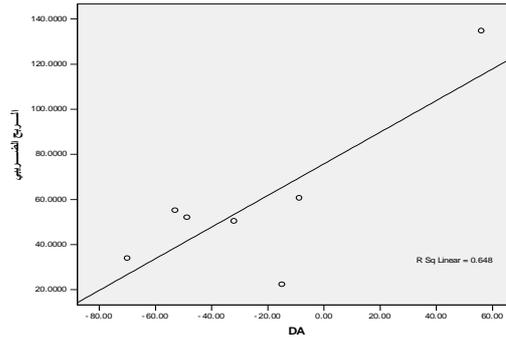
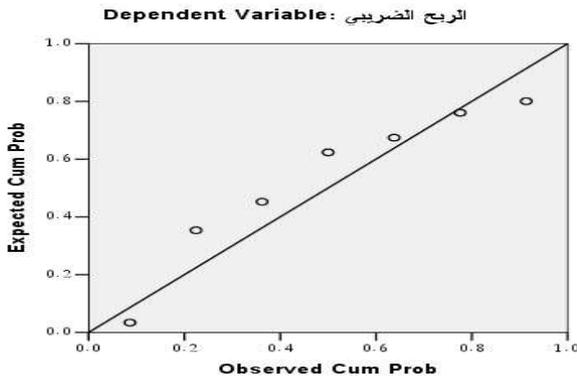
Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
2.886	0.578	0.648	0.805

جدول رقم (3-15): جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح

والربح الضريبي ANOVA

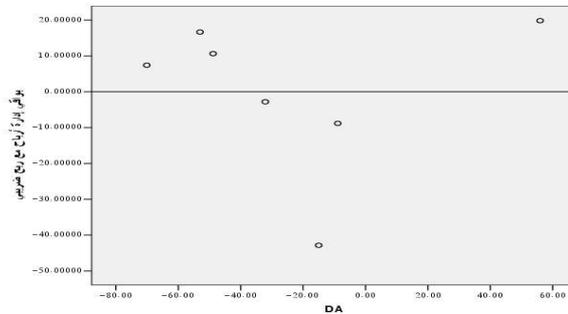
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Model
0.029	9.220	5,085.811	1	5,085.811	Regression	1
		551.582	5	2,757.911	Residual	
			6	7,843.722	Total	

وتبيّن الأشكال التالية خطّ انحدار العلاقة بين درجة ممارسة إدارة الأرباح والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، والأشكال التي تتيح دراسة البواقي لعلاقة الانحدار السابقة:



شكل رقم (3-2): منحني توزيع المشاهدات حول خطّ التوزيع الطبيعي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والربح الضريبي

شكل رقم (3-1): خط الانحدار للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والربح الضريبي



شكل رقم (3-3): انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والربح الضريبي

وبتعويض المعاملات التي تمّ الحصول عليها في الجدول السابق في المعادلة (3-6) تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$TI_{it} = (75.818) + (0.701)(DA_{it}) + (\varepsilon_{it})$$

وبحسب ما سبق نجد أنّ قيمة معامل الميل هي (0.701)، وقيمة معامل التحديد R^2 هي (0.648)، ومستوى دلالة الاختبار بلغت (0.029) أقلّ من مستوى المعنويّة المُقاس عليه الاختبار وهو (0.05) وهذه النتيجة تدلّ على ملاءمة خطّ الانحدار للبيانات، ومعامل ارتباط بيرسون *Pearson Correlation* هو (0.805)، وهذه النتيجة تدلّ على وجود ارتباطٍ قويٍّ بين درجة ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة وبين الربح الضريبيّ، وهناك دقّة كبيرة في عمليّة تقدير المتغيّر التابع (الربح الضريبيّ) باستخدام المتغيّر المستقل (إدارة الأرباح) تتوضّح من خلال رقم معامل التحديد R^2 المرتفع نسبياً، وإنّ الارتباط الداخليّ للبواقي مقبول كما يتوضّح من رقم معامل Durbin-Watson البالغ (2.886) وهو ضمن المدى المقبول.

مما سبق يتبيّن صحّة الفرض الثاني من فروض البحث وقبوله، حيث أنّ هناك علاقة تربط ممارسة إدارة الأرباح مع الربح الضريبيّ، وتظهر العلاقة موجبة بين المتغيّرين، وحيث أنّ إدارة الأرباح الناتجة عن الدراسة ذات قيمة سالبة، فهذا يُفضي إلى أنّ زيادة إدارة الأرباح يترافق مع انخفاض في الربح الضريبيّ للشركات المدروسة.

3-4-2-3: اختبار الفرض الثالث: هناك علاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والفروق بين

الربح الضريبي والربح المحاسبي:

يتم دراسة انحدار "الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي" (متغير تابع) على ممارسات إدارة الأرباح (متغير مستقل) والتي يعبر عنها بالتسويات الاستثنائية والتي تم الحصول عليها كما ورد في اختبار الفرض الثاني، ويتم التعبير عن العلاقة السابقة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط التالية:

$$D_{it} = a_0 + \alpha(DA_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (7-3)$$

بدراسة العلاقة السابقة باستخدام البيانات المتوفرة عن مجتمع البحث (الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وهي ثلاث شركات) في السلسلة الزمنية الممتدة من عام 2006 وعام 2012 نحصل على الجدول التالي الذي يبين المعاملات المحسوبة من خلال قياس الانحدار بموجب العلاقة السابقة:

جدول رقم (3-16): قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالفروق بين الربح

الضريبي والربح المحاسبي

T	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	(قيم المعاملات)	
0.520	7.823	4.064	(Constant)
1.407	0.171	0.241	α

جدول رقم (3-17): قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة

علاقة ممارسة إدارة الأرباح بالفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
0.983	0.140	0.284	0.533

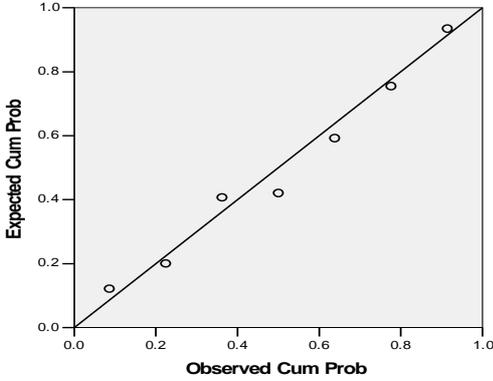
جدول رقم (3-18): جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح

والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ANOVA

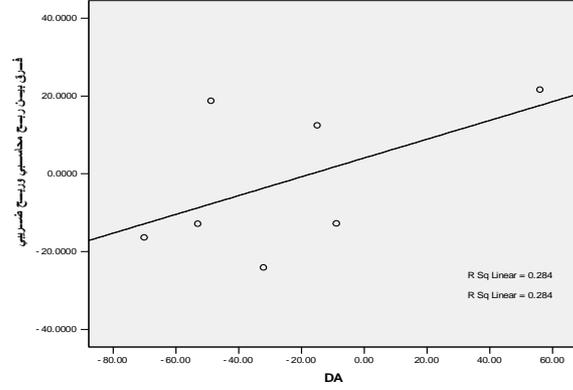
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
0.218	1.981	602.414	1	602.414	Regression
		304.152	5	1,520.758	Residual
			6	2,123.172	Total

وتبيّن الأشكال التالية خطّ انحدار العلاقة بين درجة ممارسة إدارة الأرباح والفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ، والأشكال التي تتيح دراسة البواقي لعلاقة الانحدار السابقة:

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي وربح ضريبي

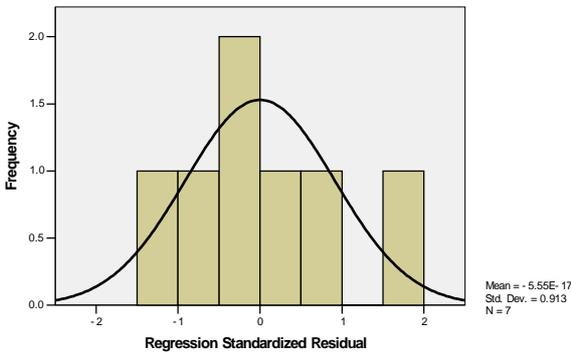


شكل رقم (3-5): منحني توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي



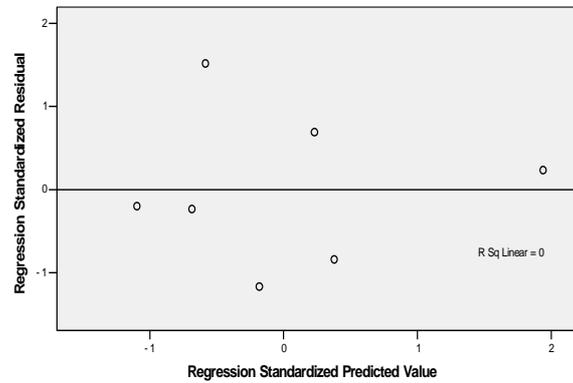
شكل رقم (3-4): خط الانحدار للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي وربح ضريبي



شكل رقم (3-7): رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي وربح ضريبي



شكل رقم (3-6): انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين التسويات الاستثنائية والفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

وبتعويض المعاملات التي تمّ الحصول عليها في الجدول السابق في المعادلة (3-7) تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$D_{it} = (4.064) + (0.241)(DA_{it}) + (\varepsilon_{it})$$

وبحسب ما سبق نجد أنّ قيمة معامل الميل هي (0.241)، وقيمة معامل التحديد R^2 هي (0.284)، ومستوى دلالة الاختبار هي (0.218) وهي أعلى من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدلّ على عدم ملاءمة خطّ الانحدار السابق للبيانات المدروسة، ومعامل ارتباط بيرسون *Pearson Correlation* هو (0.533)، وهذه النتيجة تدلّ على أنّ هناك ارتباط ضعيف نسبياً بين ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة والفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ، ومستوى المعنويّة لهذه العلاقة ضعيف جداً ممّا يُفضي إلى عدم دقّة في إمكانية تحديد المتغيّر التابع (الفروق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ) من خلال المتغيّر المستقلّ (درجة إدارة الأرباح- التسويات الاستثنائية) ويتّضح هذا أيضاً من خلال معامل التحديد R^2 .

كما نلاحظ من الأشكال المتعلّقة بتحليل البواقي، توزيع النقاط في الشكل رقم (3-6) الذي يوضّح توزيع البواقي حول الصفر غير مبعثرة بشكلٍ واضح وتأخذ شكل توزيع متناظر حول خط الصفر ولا تأخذ اتجاهاً واضحاً ممّا يشير إلى ضعف العلاقة الخطيّة بين المتغيّرين، كما يُلاحظ من الشكل رقم (3-7) الذي يوضّح رسم التوزيع التكراريّ للبواقي أنّ البواقي لا تتبّع شكل التوزيع الطبيعيّ، كما أنّ المشاهدات التي تمثّل النقاط في الشكل رقم (3-5) الذي يوضّح منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعيّ متباعدة ولا تنطبق على الخط المائل الذي يمثّل منحنى التوزيع الطبيعيّ وهذا يؤكد على ضعف العلاقة الخطيّة بين المتغيّرين، علماً أنّ صغر حجم العينة قد يجعل الحكم على التوزيع الطبيعيّ أمراً غير دقيق.

مما سبق يتبيّن عدم صحّة الفرض الثالث من فروض البحث، ونستنتج من ذلك عدم وجود علاقة ذات دلالة بين ممارسة إدارة الأرباح من قبل الإدارة والفرق بين الربح المحاسبيّ والربح الضريبيّ، وهذا ينفي فرض لجوء الإدارة في الشركات المدروسة لممارسة إدارة الأرباح لغاياتٍ ضريبيةٍ بحتة.

3-2-4-4: اختبار الفرض الرابع: إن مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات

المكففة ضريبياً هو أعلى من مستوى الممارسات في الشركات المُعفاة من الضريبة.

يقوم اختبار الفرض كما ذكرنا على دراسة الاختلاف في ممارسات إدارة الأرباح بين

الشركات المكففة ضريبياً والشركات غير المكففة أو المُعفاة من الضريبة خلال فترة الدراسة.

نقوم في البداية بقياس إدارة الأرباح للمجتمعين المستهدفين في هذا الفرض وهما: الشركات

المكففة ضريبياً والشركات غير المكففة أو المُعفاة من الضريبة.

يتم الحصول على قيم المعاملات لمعادلة التسويات غير الاستثنائية باستخدام المعادلة رقم

(3-3) وذلك بناءً على بيانات السلاسل الزمنية للشركات الممتدة من العام 2006 إلى العام

2011.

وتطبيق النموذج المعتمد في الدراسة على البيانات التي تم الحصول عليها بما يخص

المجتمعين المقارنين يتم التوصل إلى المعاملات المحسوبة لمعادلة النموذج وفق ما يلي:

أ- مجتمع الشركات المكففة بالضريبة:

بالتطبيق على البيانات المتاحة عن المجتمع المدروس، تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-19): قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات المكففة

بالضريبة

T	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
-0.928	0.145	-0.135	(Constant)
-1.193	821.900	-980.495	a_1
-1.035	0.368	-0.381	a_2
1.059	1.339	1.418	a_3

جدول رقم (3-20): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة

التسويات غير الاستثنائية للشركات المكففة بالضريبة

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
1.982	0.116	0.646	0.804

حيث نلاحظ من الجداول السابقة أنّ هناك ارتباطاً جيّداً جداً بين المتغيّرات المستقلّة للمعادلة مجتمعة مع المتغيّر التابع حيث يبلغ معامل الارتباط (0.804)، وبالنسبة لمعامل التحديد فإنّ قيمته هي (0.646)، وهذا يدلّ على أنّ دقّة خط الانحدار في تقدير المتغيّر التابع باستخدام المتغيّر المستقلّ جيّدة، أي أنّ المعادلة فعّالة في التنبؤ بقيم المتغيّر التابع، وبالنسبة للارتباط الداخليّ بين البواقي نجد أنّ القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (1.982) وهي ضمن المجال المقبول.

ب- مجتمع الشركات غير المكفّلة بالضريبة:

باستخدام البرنامج الإحصائيّ (SPSS) على البيانات التي تمّ الحصول عليها والمتعلّقة بمجتمع الشركات غير المكفّلة بالضريبة تمّ الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-21): قياس معاملات معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المكفّلة بالضريبة

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
-1.703	0.037	-0.062	(Constant)
1.502	109.060	163.799	a_1
1.454	0.739	1.075	a_2
-1.471	0.202	-0.296	a_3

جدول رقم (3-22): قياس درجة ارتباط المتغيّرات المستقلّة مع المتغيّر التابع في معادلة التسويات غير الاستثنائية للشركات غير المكفّلة بالضريبة

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
2.090	-0.115	0.721	0.849

حيث نلاحظ من الجداول السابقة أنّ هناك ارتباطاً كبيراً بين المتغيّرات المستقلّة للمعادلة مجتمعة مع المتغيّر التابع حيث يبلغ معامل الارتباط (0.849)، وبالنسبة لمعامل التحديد فإنّ قيمته هي (0.721)، وهذا يدلّ على أنّ دقّة خطّ الانحدار في تقدير المتغيّر التابع باستخدام المتغيّر المستقلّ كبيرة، أي أنّ المعادلة فعّالة في التنبؤ بقيم المتغيّر التابع، وبالنسبة للارتباط

الداخليّ بين البواقي نجد أنّ القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (2.090) وهي ضمن المجال المقبول.

ج- تعويض المعاملات الناتجة في المعادلة (2-3):

وبتعويض المعاملات التي تمّ الحصول عليها في الجداول السابقة في المعادلة رقم (2-3)، تصبح المعادلة التي تُعبّر عن قياس التسويات غير الاستثنائية لمجتمع الشركات المكلفة بالضريبة هي كما يلي:

$$NDA_{it} = (-980.495) \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + (-0.381) \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + (1.418) \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

أمّا بالنسبة للمعادلة التي تعبّر عن قياس التسويات غير الاستثنائية لمجتمع الشركات غير المكلفة بالضريبة هي كما يلي:

$$NDA_{it} = (163.799) \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + (1.075) \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + (-0.296) \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

د- مقارنة التسويات الاستثنائية المثقّلة بالتدفّقات النقدية:

لاستكمال عمليّة اختبار الفرض الحاليّ نقوم بتطبيق المعادلة (4-3) المتعلّقة بحساب التسويات الاستثنائية على مجموعتيّ الشركات خلال السلسلة الزمنية المدروسة، ونحصل على الجدول التالي الذي يتضمّن البيانات المقارنة للتسويات الاستثنائية (إدارة الأرباح) مثقّلة بالتدفّقات النقدية لكلّ من الشركات المكلفة ضريبياً والشركات غير المكلفة أو المعفاة من الضريبة في سنوات السلسلة الزمنية المدروسة.

جدول رقم (3-23): التسويات الاستثنائية المقارنة للشركات المكلفة وغير المكلفة بالضريبة

خلال سنوات السلسلة الزمنية المدروسة مثقّلة بالتدفّقات النقدية التشغيلية لتلك الشركات

السنة	التسويات الاستثنائية المثقّلة للشركات المكلفة	التسويات الاستثنائية المثقّلة للشركات غير المكلفة
2007	-0.4355	0.3120
2008	-0.4134	-0.1271
2009	-0.5255	-0.1663
2010	-0.3218	-0.1906
2011	-0.2962	-0.3193
المتوسط	-0.398	-0.098

جدول رقم (3-24): مقارنة الإحصاءات الوصفية للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات

النقدية بين الشركات المكلفة ضريبياً والشركات غير المكلفة أو المعفاة من الضريبة.

معامل التفلطح Kurtosis	معامل الالتواء Skewness	القيمة العظمى Maximum	القيمة الصغرى Minimum	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوسط الحسابي Mean	عدد المشاهدات N	
-1.000	-0.309	-0.2962	-0.5255	0.0922878	-0.398480	5	شركات مكلفة
3.532	1.713	0.3120	-0.3193	0.2403954	-0.098260	5	شركات غير مكلفة

جدول رقم (3-25): اختبار معنوية الفروق للتسويات الاستثنائية المثقلة بالتدفقات النقدية بين

الشركات المكلفة والشركات غير المكلفة بالضريبة.

Sig. (2-tailed)	df	t	Paired Differences				
			95% Confidence Interval of the Difference		Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean
			Upper	Lower			
0.082	4	-2.313	0.0600955	-0.6605355	0.1297758	0.2901876	-0.3002200

بملاحظة الجدول رقم (3-24) فإن متوسط ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات المكلفة بالضريبة أعلى -بالقيمة المطلقة- من متوسط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات غير المكلفة بالضريبة في السلسلة الزمنية المستهدفة بالدراسة، ولكن عند اختبار معنوية هذه الفروق الوارد في الجدول رقم (3-25) فإنه تبين عدم معنوية هذه الفروق عند مستوى ثقة 95%، حيث أنّ معنوية المقارنة (Sig.) بلغت 0.082 وهي أعلى من 0.05.

مما سبق يتبين رفض الفرض الرابع من فروض البحث، حيث أنّ النتائج توضح عدم وجود فروق ذات دلالة بين درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة ودرجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات غير المكلفة، وهذا يدعم ما تمّ التوصل إليه من الفرض الثالث من حيث نفي لجوء الإدارة لممارسة إدارة الأرباح لغايات ضريبية بحتة.

3-2-4-5: اختبار الفرض الخامس: هناك علاقة تربط بين ممارسة آلية تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي.

يتم اختبار هذا الفرض على الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وذلك من خلال دراسة انحدار رقم الربح الضريبي (متغير تابع) على درجة ممارسة تمهيد الدخل (متغير مستقل) والتي يتم التعبير عنها بنسبة تباين صافي الربح على تباين التدفقات النقدية التشغيلية، ويتم التعبير عن العلاقة السابقة من خلال معادلة الانحدار البسيط التالية:

$$TI_{it} = a_0 + \alpha(IS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (8-3)$$

ويتم حساب المتغير IS وهو يعبر عن درجة تمهيد الدخل بالمعادلة رقم (3-5) وهي:

$$IS_{it} = \sqrt{(BI_{it} - \overline{BI}_i)^2} \div \sqrt{(CFO_{it} - \overline{CFO}_i)^2}$$

وتمت دراسة العلاقة السابقة باستخدام البيانات المتوفرة عن مجتمع البحث (الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وهي ثلاث شركات) في السلسلة الزمنية الممتدة من عام 2006 حتى عام 2012، وتم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-26): قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
2.07	19.034	39.401	(Constant)
1.361	9.686	13.184	α

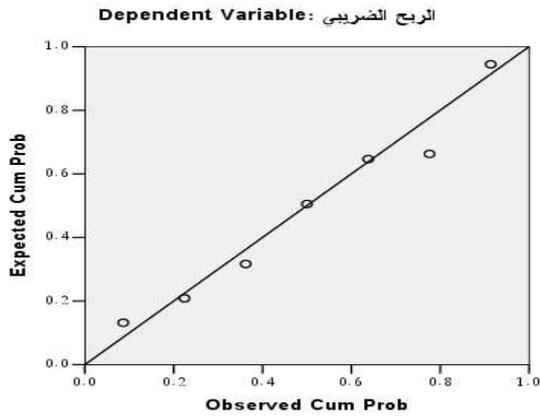
جدول رقم (3-27): قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي

Durbin-Watson	Adjusted R Square	(معامل التحديد) R Square	(معامل ارتباط بيرسون) R
0.847	0.124	0.270	0.520

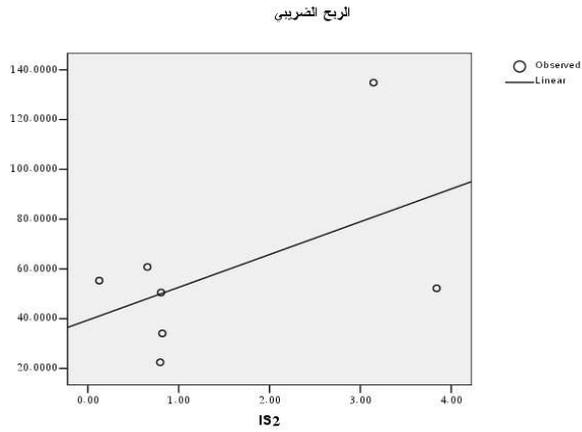
جدول رقم (3-28): جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل

ورقم الربح الضريبي ANOVA

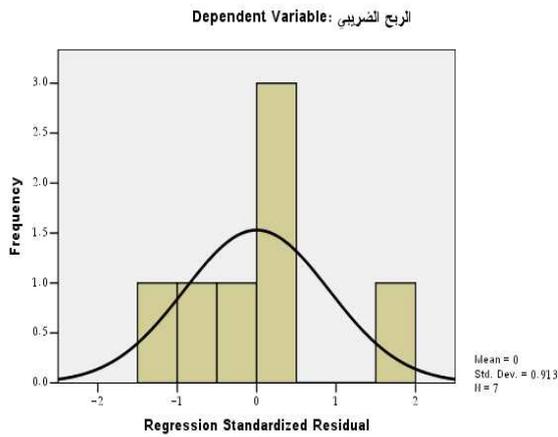
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
0.232	1.853	2,120.563	1	2,120.563	Regression
		1,144.632	5	5,723.159	Residual
			6	7,843.722	Total



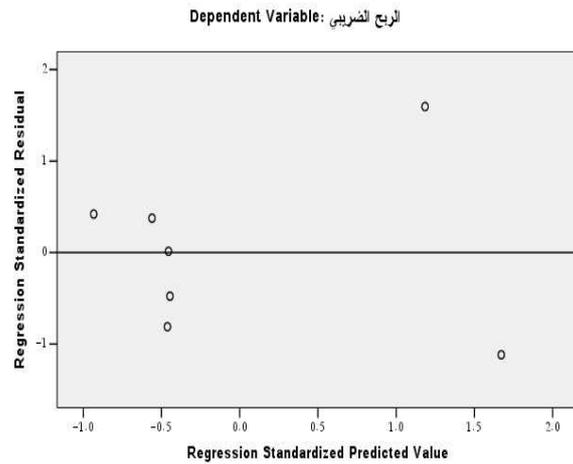
شكل رقم (3-9): منحني توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي



شكل رقم (3-8): خط الانحدار للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي



شكل رقم (3-11): رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي



شكل رقم (3-10): انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي

وبتعويض المعاملات في المعادلة (3-8) تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$TI_{it} = (39.401) + (13.184)IS_t + (\varepsilon_{it})$$

حيث نلاحظ من الجداول السابقة (3-23 و 3-24) أنّ هناك ارتباطاً ضعيفاً بين المتغير المستقل للمعادلة (تمهيد الدخل) مع المتغير التابع (رقم الربح الضريبي) حيث تبلغ قيمة معامل الارتباط (0.520)، هذا يدلّ على أنّ الارتباط ضعيف بين تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي في

مجتمع الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً، وبالنسبة لمعامل التحديد R^2 فإن قيمته هي (0.270) وهذا يدل على أن دقة خط الانحدار (الشكل رقم (3-8)) في تقدير المتغير التابع باستخدام المتغير المستقل ضعيفة أي أن المعادلة غير فعالة بدرجة موثوقة في التنبؤ بقيم المتغير التابع، وبالنسبة للارتباط الداخلي بين البواقي نجد أن القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (0.847) ولكن قيمة المعامل ليست ذات جدوى في ضوء ضعف الارتباط بين المتغيرين المدروسين، ومن تحليل تباين خط الانحدار ANOVA في الجدول رقم (3-25) نجد أن قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار F هي (1.853)، ومستوى الدلالة الإجمالية Sig. هي (0.232) وهي أعلى من مستوى المعنوية المدروس ($\alpha=0.05$)، وهذا يؤكد عدم الدقة في عملية تقدير المتغير التابع (رقم الريح الضريبي) من خلال المتغير المستقل وأن خط الانحدار لا يلائم البيانات المدروسة.

كما نلاحظ من الأشكال المتعلقة بتحليل البواقي، إن توزيع النقاط في الشكل رقم (3-10) الذي يوضح توزيع البواقي حول الصفر غير مبعثرة بل تأخذ شكل توزيع متناظر ولا تأخذ اتجاهات واضحة، مما يشير إلى ضعف العلاقة الخطية بين المتغيرين المدروسين، كما يلاحظ من الشكل رقم (3-11) الذي يوضح التوزيع التكراري للبواقي أن البواقي لا تتبع شكل التوزيع الطبيعي، كما أن المشاهدات في الشكل رقم (3-9) الذي يوضح منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي تبدو متباعدة ولا تنطبق على الخط المائل الذي يمثل منحنى التوزيع الطبيعي، وهذا يؤكد على ضعف العلاقة الخطية بين المتغيرين، علماً أن صغر حجم العينة قد يجعل الحكم على التوزيع الطبيعي أمراً غير دقيق.

بعد اختبار العلاقة الخطية والتوصل إلى ضعف العلاقة الخطية بين المتغيرين، تم اختبار قدرة عدة احتمالات أخرى على تفسير العلاقة بين المتغيرين بشكل أفضل، لنمذجة العلاقة بين هذين المتغيرين، وقد تم التوصل إلى ما يلي:

- بالنسبة لمعادلة الانحدار التربيعي **Quadratic Regression Equations**:

وهذه المعادلة تكون من الشكل التالي:

$$TI_{it} = a_0 + \alpha(IS) + \beta (IS)^2 + \varepsilon_{it}$$

وبتحليل البيانات من خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-29): قياس معاملات معادلة الانحدار التربيعي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع

رقم الربح الضريبي

t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
0.728	64.689	47.110	(Constant)
-0.531	15.516	-8.246	α
0.562	38.888	21.861	β

جدول رقم (3-30): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة الانحدار

التربيعي بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي

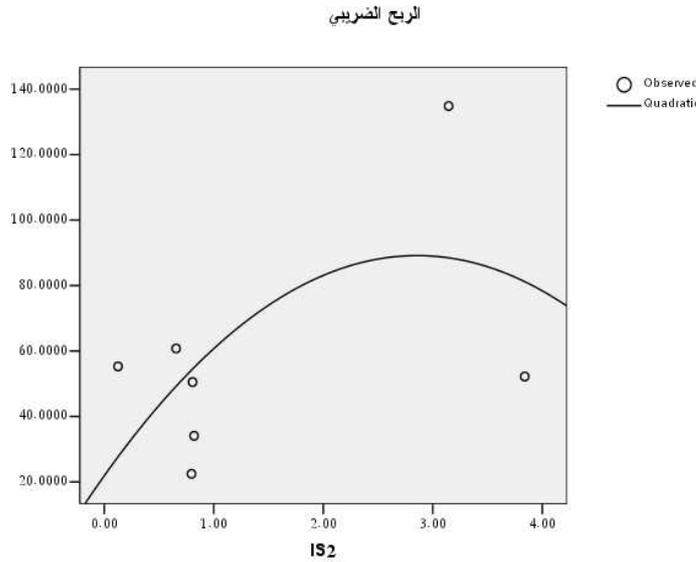
R Square (معامل التحديد)	R (معامل ارتباط بيرسون)
0.318	0.564

جدول رقم (3-31): جدول تحليل تباين خط الانحدار التربيعي للعلاقة بين ممارسة تمهيد الدخل

مع رقم الربح الضريبي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
0.464	0.935	1,249.008	2	2,498.016	Regression
		1,336.427	4	5,345.706	Residual
			6	7,843.722	Total

بالنسبة لخط الانحدار لعلاقة الانحدار التربيعي يتوضّح في الشكل التالي:



شكل رقم (3-12): خط الانحدار التربيعي للعلاقة بين تمهيد الدخل ورقم الريح الضريبي

مما سبق نلاحظ أنّ الارتباطاً ما يزال ضعيفاً نسبياً بين المتغير المستقل والمتغير التابع في معادلة الانحدار التربيعي، حيث يبلغ معامل الارتباط (0.564)، وتبلغ قيمة معامل التحديد R^2 (0.318) والتي تؤكد عدم الدقة في عملية تقدير المتغير التابع من خلال قيم المتغير المستقل باستخدام معادلة الانحدار التربيعي، ولكن معادلة الانحدار التربيعي تعبر عن العلاقة بين المتغيرين بشكل أفضل قليلاً من معادلة الانحدار البسيط، ومن تحليل تباين خط الانحدار ANOVA نجد أنّ قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار F هي (0.935) ومستوى الدلالة الإجمالية Sig. هي (0.464) وهي أعلى من مستوى المعنوية المدروس ($\alpha=0.05$)، وهذا يشير إلى عدم دقة عملية تقدير المتغير التابع (رقم الريح الضريبي) من خلال المتغير المستقل وفق معادلة الانحدار التربيعي، وبالتالي فإنّ خطّ الانحدار للعلاقة التربيعية لا يتلاءم مع البيانات المدروسة المتعلقة بالمتغيرين.

- بالنسبة لمعادلة الانحدار التكعيبي **Cubic Regression Equation** :

وهذه المعادلة تكون من الشكل التالي:

$$TI_{it} = a_0 + \alpha(IS) + \beta (IS)^2 + \gamma (IS)^3 + \varepsilon_{it}$$

وبتحليل البيانات من خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (3-32): قياس معاملات معادلة الانحدار التكعيبي بين ممارسة آليّة تمهيد الدخل مع

رقم الربح الضريبي

t	B تقدير قيم المعاملات	اسم المعامل
-2.018	-103.642	(Constant)
3.329	100.945	α
-3.719	-19.566	β
3.047	69.927	γ

جدول رقم (3-33): قياس درجة ارتباط المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع في معادلة الانحدار

التكعيبي بين ممارسة آليّة تمهيد الدخل مع رقم الربح الضريبي

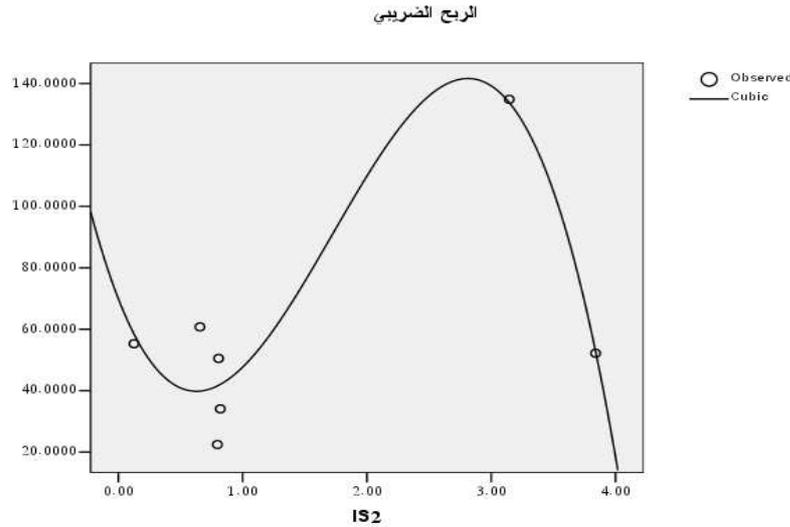
R Square (معامل التحديد)	R (معامل ارتباط بيرسون)
0.878	0.937

جدول رقم (3-34): جدول تحليل تباين خط الانحدار التكعيبي للعلاقة بين ممارسة تمهيد الدخل

مع رقم الربح الضريبي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
0.069	7.230	2,296.896	3	6,890.689	Regression
		317.678	3	953.033	Residual
			6	7,843.722	Total

بالنسبة لخط الانحدار لعلاقة الانحدار التكعيبي يتوضح في الشكل التالي:



شكل رقم (3-13): خط الانحدار التكعيبي للعلاقة بين تمهيد الدخل ورقم الرياح الضريبي

مما سبق نلاحظ أنّ درجة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع في معادلة الانحدار التكعيبي قوية جداً وهو أعلى من درجة الارتباط في معادلة الانحدار البسيط والتربيعي، وتبلغ قيمة معامل الارتباط (0.937)، وتبلغ قيمة معامل التحديد R^2 (0.878) مما يؤكد أنّ معادلة الانحدار التكعيبي تعطي دقة أكبر في عملية تقدير المتغير التابع من خلال المتغير المستقل في المعادلة، ومن تحليل تباين خط الانحدار ANOVA نجد أنّ قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار F هي (7.230) ومستوى الدلالة الإجمالية Sig. هي (0.069) وهي أعلى بشكل بسيط من مستوى المعنوية المدروس ($\alpha=0.05$) وهذا يدلّ على أنّ هناك ضعف في ملائمة خطّ الانحدار وفق معادلة الانحدار التكعيبي للبيانات المدروسة.

نلاحظ ممّا سبق أنّ معادلة الانحدار التربيعي والتكعيبي (التكعيبي أكثر) أقدر على تفسير العلاقة التي تربط تمهيد الدخل مع التغير في الرياح الضريبي.

بضوء النتائج التي تمّ التوصل إليها أعلاه، يتبيّن رفض الفرض الخامس، حيث لا يوجد علاقة ذات دلالة بين ممارسة تمهيد الدخل ورقم الرياح الضريبي.

3-2-4-6: اختبار الفرض السادس: هناك علاقة تربط بين ممارسة آلية تمهيد الدخل

والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي:

يتم الاختبار من خلال دراسة العلاقة الخطية بين المتغيرين عند مستوى معنوية $(\alpha=0.05)$ ، ويتم التعبير عن العلاقة السابقة من خلال معادلة الانحدار البسيط التالية:

$$D_{it} = a_0 + \alpha(IS) + \varepsilon_{it} \quad (9-3)$$

وبتحليل العلاقة الإحصائية نحصل على النتائج التالية:

جدول رقم (3-35): قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع الفرق بين الربح

الضريبي والربح المحاسبي

T	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
-2.354	7.191	-16.926	(Constant)
2.828	3.659	10.347	<i>a</i>

جدول رقم (3-36): قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة

ممارسة آلية تمهيد الدخل مع الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

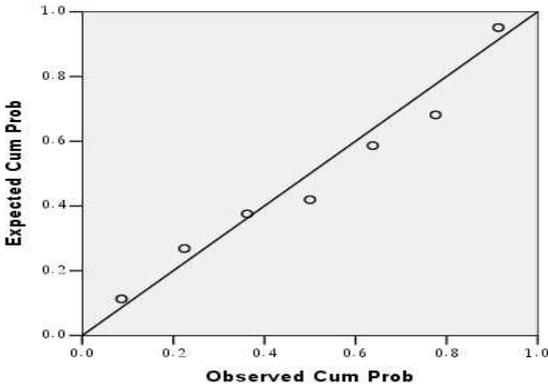
Durbin-Watson	Adjusted R Square	R Square (معامل التحديد)	R (معامل ارتباط بيرسون)
1.796	0.538	0.615	0.784

جدول رقم (3-37): جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع

الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ANOVA

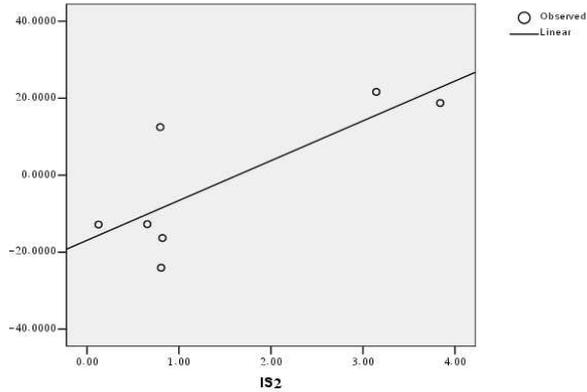
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
0.037	7.995	1,306.276	1	1,306.276	Regression
		163.379	5	816.896	Residual
			6	2,123.172	Total

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي و ربح ضريبي



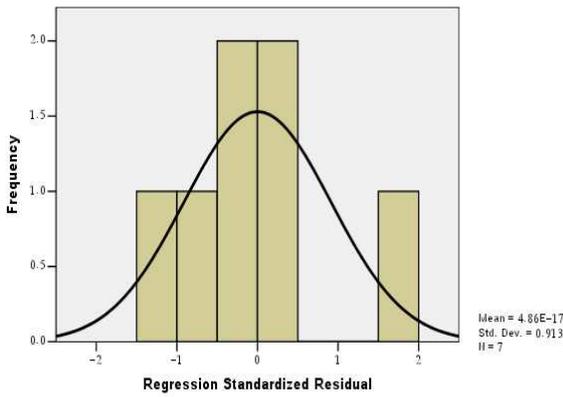
شكل رقم (3-15): منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

فرق بين ربح محاسبي و ربح ضريبي



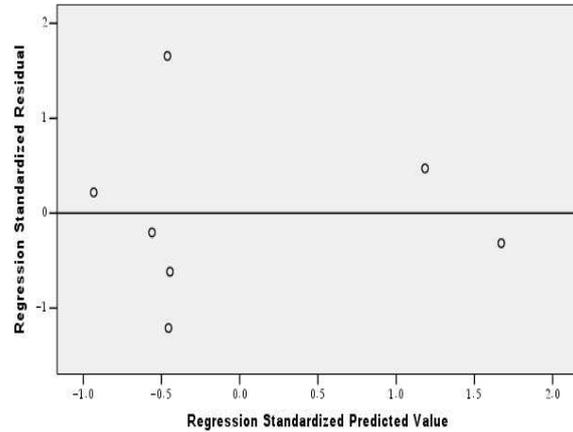
شكل رقم (3-14): خط الانحدار للعلاقة بين تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي و ربح ضريبي



شكل رقم (3-17): رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

Dependent Variable: فرق بين ربح محاسبي و ربح ضريبي



شكل رقم (3-16): انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي

وبتعويض المعاملات في المعادلة (3-) تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$D_{it} = (-16.926) + (10.347)IS_t + (\varepsilon_{it})$$

حيث نلاحظ من الجداول السابقة (3-32 و 3-33) أن هناك ارتباطاً جيداً نسبياً بين المتغير المستقل للمعادلة (تمهيد الدخل) مع المتغير التابع (الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي) حيث يبلغ معامل الارتباط (0.784)، وهذا يدل على أن الارتباط جيد نسبياً بين تمهيد

الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي في مجتمع الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً، وبالنسبة لمعامل التحديد R^2 فإن قيمته هي (0.615)، وهذا يدل على أن دقة خط الانحدار (الشكل رقم (3-14)) في تقدير المتغير التابع باستخدام المتغير المستقل جيدة نسبياً، أي أن المعادلة هناك درجة من الموثوقية في عملية التنبؤ بقيم المتغير التابع من خلال بيانات المتغير المستقل، وبالنسبة للارتباط الداخلي بين البواقي نجد أن القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (1.796)، ومن تحليل تباين خط الانحدار ANOVA نجد أن قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار F هي (7.995) ومستوى الدلالة الإجمالية Sig. هي (0.037) وهي أقل من مستوى المعنوية المدروس ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على ملاءمة خط الانحدار المعطى للعلاقة للبيانات المدروسة.

كما نلاحظ من الأشكال المتعلقة بتحليل البواقي، توزيع النقاط في الشكل رقم (3-16) الذي يوضح توزيع البواقي حول الصفر هي مبعثرة بشكل واضح ولكنها لا تأخذ اتجاهاً واضحاً، مما يشير إلى ضعف نسبي في العلاقة الخطية بين المتغيرين، كما يُلاحظ من الشكل رقم (3-17) الذي يوضح رسم التوزيع التكراري للبواقي أن البواقي تقترب من شكل التوزيع الطبيعي، كما أن المشاهدات التي تمثل النقاط في الشكل رقم (3-15) الذي يوضح منحنى توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي تقترب نوعاً ما من الخط المائل الذي يمثل منحنى التوزيع الطبيعي، وهذا يدل على وجود علاقة خطية جيدة نسبياً بين المتغيرين، علماً أن صغر حجم العينة قد يجعل الحكم على التوزيع الطبيعي أمراً غير دقيق.

بضوء النتائج التي تم التوصل إليها أعلاه، يتبين قبول الفرض السادس، حيث يوجد علاقة ذات دلالة بين ممارسة تمهيد الدخل والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي.

3-2-4-7: اختبار الفرض السابع: هناك علاقة عكسية تربط بين ممارسة آلية تمهيد

الدخل والتغير في المبالغ الضريبية من فترة لأخرى.

يتم اختبار هذا الفرض على الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وذلك من خلال دراسة انحدار التغير في الربح الضريبي من فترة لأخرى (متغير تابع) على درجة تمهيد الدخل (متغير مستقل)، ويتم قبول الفرض عند وجود علاقة عكسية تربط المتغير المستقل مع المتغير التابع، بحيث أنه كلما زاد تمهيد الدخل انخفضت قيمة التغيرات في رقم الربح الضريبي بين السنوات، ويتم التعبير عن العلاقة السابقة من خلال معادلة الانحدار البسيط التالية:

$$\Delta TI_{it} = a_0 + \alpha(IS) + \varepsilon_{it} \quad (10-3)$$

بدراسة العلاقة السابقة باستخدام البيانات المتوفرة عن مجتمع البحث (الشركات المدرجة والمكلفة ضريبياً وهي ثلاث شركات) في السلسلة الزمنية الممتدة من عام 2006 حتى عام 2012 نحصل على الجدول التالي الذي يبين المعاملات المحسوبة من خلال قياس الانحدار بموجب العلاقة السابقة:

جدول رقم (3-38): قياس معاملات معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي من فترة لأخرى

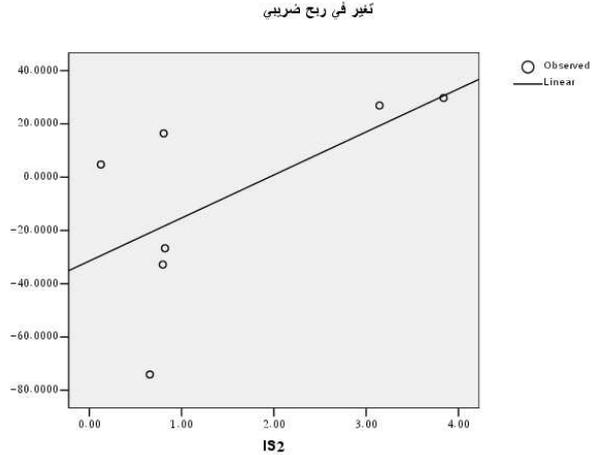
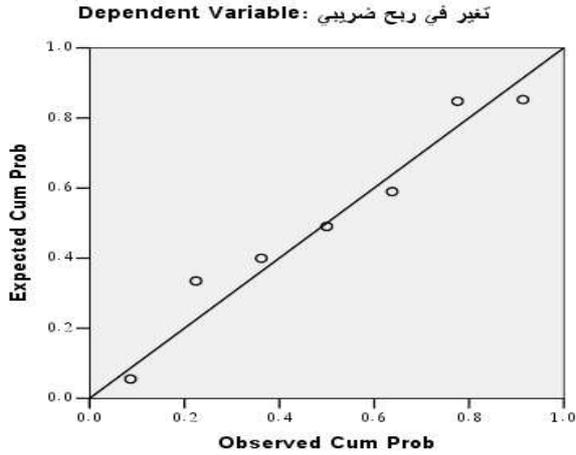
t	تقدير قيم المعاملات		اسم المعامل
	Std. Error	B (قيم المعاملات)	
-1.680	18.740	-31.489	(Constant)
1.694	9.536	16.158	a

جدول رقم (3-39): قياس درجة ارتباط المتغير المستقل مع المتغير التابع في معادلة علاقة ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي من فترة لأخرى

Durbin-Watson	Adjusted R Square	R Square (معامل التحديد)	R (معامل ارتباط بيرسون)
1.820	0.238	0.365	0.604

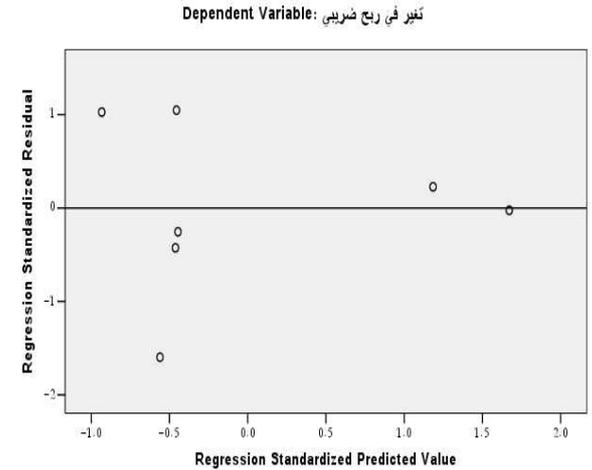
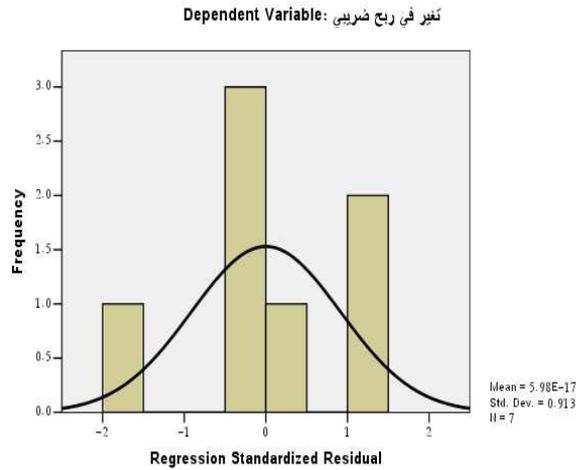
جدول رقم (3-40): جدول تحليل تباين خط الانحدار للعلاقة بين ممارسة آلية تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي من فترة لأخرى ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
0.151	2.871	3,185.282	1	3,185.282	Regression
		1,109.507	5	5,547.536	Residual
			6	8,732.818	Total



شكل رقم (3-19): منحني توزيع المشاهدات حول خط التوزيع الطبيعي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي

شكل رقم (3-18): خط الانحدار للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي



شكل رقم (3-21): رسم التوزيع التكراري للبواقي للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي

شكل رقم (3-20): انتشار البواقي المعيارية حول الصفر للعلاقة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل مع التغير في الربح الضريبي

وبتعويض المعاملات التي تمّ الحصول عليها في الجدول السابق في المعادلة (3-10) تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$\Delta TI_{it} = (-31.489) + (16.158)IS_t + (\varepsilon_{it})$$

حيث نلاحظ من الجداول السابقة (3-35 و 3-36) أنّ هناك ارتباطاً ضعيفاً نسبياً بين المتغيّر المستقلّ للمعادلة (تمهيد الدخل) مع المتغيّر التابع (التغيّر في الربح الضريبيّ) حيث يبلغ معامل الارتباط (0.604)، هذا يدلّ على أنّ الارتباط ضعيف نسبياً بين تمهيد الدخل والتغيّر في الربح الضريبيّ في مجتمع الشركات المدرجة والمكفّفة ضريبياً، كما أنّ العلاقة التي تتضح من قيم معامل الارتباط ومعامل الانحدار هي علاقة طردية، وبالنسبة لمعامل التحديد فإنّ قيمته R^2 هي (0.365)، وهذا يدلّ على أنّ دقّة خطّ الانحدار (الشكل (3-19)) في تقدير المتغيّر التابع باستخدام المتغيّر المستقلّ ضعيفة، أي أنّ المعادلة غير فعّالة بدرجةٍ موثوقةٍ في التنبؤ بقيم المتغيّر التابع، وبالنسبة للارتباط الداخليّ بين البواقي نجد أنّ القيمة مقبولة من خلال رقم معامل Durbin-Watson والبالغ (1.820)، ومن جدول تحليل تباين خطّ الانحدار ANOVA نجد أنّ قيمة اختبار تحليل التباين لخطّ الانحدار F هي (2.871) ومستوى الدلالة الإجماليّة Sig. هي (0.151) وهي أعلى من مستوى المعنويّة المدروس ($\alpha=0.05$)، وهذا يؤكّد عدم الدقّة في عمليّة تقدير المتغيّر التابع (التغيّر في الربح الضريبيّ بين السنوات) من خلال المتغيّر المستقلّ، وأنّ خطّ الانحدار للمعادلة لا يُلائم البيانات المدروسة.

كما نلاحظ من الأشكال المتعلّقة بتحليل البواقي، توزيع النقاط في الشكل رقم (3-20) الذي يوضّح توزيع البواقي حول الصفر غير مبعثرة بل تأخذ شكل توزيع متناظر ولا تأخذ اتجاهاً واضحاً ممّا يشير إلى ضعف العلاقة الخطيّة بين المتغيّرين، كما يُلاحَظ من الشكل (3-21) الذي يوضّح رسم التوزيع التكراريّ للبواقي أنّ البواقي لا تتبّع شكل التوزيع الطبيعيّ، كما أنّ المشاهدات التي تمثّل النقاط في الشكل رقم (3-19) الذي يوضّح منحنى توزيع المشاهدات حول خطّ التوزيع الطبيعيّ متباعدة ولا تنطبق على الخطّ المائل الذي يمثّل منحنى التوزيع الطبيعيّ، وهذا يؤكّد على ضعف العلاقة الخطيّة بين المتغيّرين، علماً أنّ صغر حجم العينة قد يجعل الحكم على التوزيع الطبيعيّ أمراً غير دقيق.

مما سبق وحيث أنه لا يوجد علاقة خطية بين المتغيرين وأن العلاقة التي تربط المتغيرين في الفرض الحالي هي علاقة طردية فإنه يتبين رفض الفرض السابع من فروض البحث، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة بين ممارسة الإدارة لتمهيد الدخل والتغير في الربح الضريبي من فترةٍ لأخرى.

ونستنتج من نتائج اختبار الفرضين السابقين (السادس والسابع) أن وجود علاقة جيدة نسبياً بين تمهيد الدخل والفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي - كما تبين في اختبارات الفرض السادس - يمكن أن يوحي بتوجه الإدارة في الشركات المدروسة نحو استخدام هذه الفروق في إطار إدارتها لأرباحها باتجاه تمهيد الدخل، ولكن بالمقابل فإن الإدارة في الشركات المدروسة لا تقوم بهذه العملية (تمهيد الدخل) مدفوعةً بوجود غايات ضريبية بحتة، الأمر الذي يتوضح من خلال ما تمّ التوصل إليه من اختبارات الفرض السابع من عدم وجود علاقة ذات دلالة بين درجة ممارسة تمهيد الدخل والتغير في الربح الضريبي من فترةٍ لأخرى.

الفصل الرابع:

النتائج

والتوصيات

الفصل الرابع:

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لمُلخَص البحث، وعرضاً للنتائج التي تمّ التوصل إليها من البحث ومن الدراسة العمليّة، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث، ويتمّ هذا من خلال التقسيمات التالية:

4-1: ملخّص البحث.

4-2: نتائج البحث.

4-3: التوصيات.

4-1: ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة التأثير المحتمل لعملية لجوء المديرين في الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح وإلى ممارسة تمهيد الدخل كآلية ذات خصوصية من آليات إدارة الأرباح على عملية قياس الربح الضريبي والنتائج الضريبية للشركات، وتحقيقاً لهذا الغرض تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول:

أولاً تم عرض الإطار العام للبحث من خلال تحديد المشكلة التي دفعت للتفكير بموضوع البحث، والدراسات السابقة التي عمل البحث الحالي على تحقيق قيمة مضافة عليها، مع عرض لما تناولته تلك الأبحاث من خلال تركيزها على العلاقة التي تربط إدارة الأرباح مع الضريبة، وتميز البحث الحالي بشكل رئيسي من خلال تركيزه على دراسة إدارة الأرباح كمتغير مستقل في الدراسة تقابلها الضريبة كمتغير تابع وعملية التطبيق للعلاقة المفترضة السابقة بالاختبار على بيئة العمل في سورية تحديداً، وفي إطار سوق مالي ناشئ هو سوق دمشق للأوراق المالية، ثم تم تحديد أهداف البحث، وتحديد فروض البحث التي تم العمل على اختبار صحتها في مجتمع البحث، وتحديد منهج البحث المتبع لإجراء الاختبارات وصولاً لتحقيق أهداف البحث.

تناول الفصل الأول مفهوم إدارة الأرباح الذي يشكل المتغير المستقل الرئيسي في البحث والذي يُفترض تأثيره على قياس الربح الضريبي، وتم هذا من خلال أربعة مباحث:

عرض المبحث الأول موضوع جودة المعلومات المحاسبية من خلال مقدمة تعرف بالمتطلبات الأولية للمحاسبة كنظام معلومات، وأهم التفرعات التي تشكل هذا النظام، وأهم القوائم التي تنتج عنه والتي تشكل محور عملية الإفصاح المحاسبي، ثم تم استعراض مجموعة من المراحل التاريخية التي مرت بها المحاسبة، وصولاً إلى الدخول في الخصائص المطلوب توفرها في المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان وصفها بأنها جيدة، وتم في هذا المجال استعراض خصائص أساسية تتضمن:

1- الملاءمة: التي تُقسم إلى خصائص فرعية هي: التوقيت المناسب للمعلومات، والتغذية الراجعة، والقدرة التنبؤية للمعلومات.

2- الموثوقية: التي يتفرّع عنها الخصائص التالية: القابلية للتحقق، والصدق في العرض، والحياد.

وتمّ استعراض خصائص ثانوية للمعلومات الجيدة وهي: قابلية المقارنة والأهمية النسبية؛ وبعدها تمّ استعراض لمفهوم جودة الأرباح، وتعريفها، وأهمّ محدّداتها، كمدخل نحو دراسة إدارة الأرباح.

وقام **المبحث الثاني** بعرض مفهوم ودوافع إدارة الأرباح، وتمّ هذا من خلال دراسة مفهوم إدارة الأرباح من وجهات نظرٍ متعدّدة، وعرض المبحث مجموعة من التعريفات المقدّمة لهذا المصطلح، مع تناوله نظريّة الوكالة ونظريّة كفاءة السوق كنظريّات ارتبطت مع عمليّة نشوء مصطلح إدارة الأرباح، ثمّ تناول المبحث دوافع إدارة الأرباح التي تتركز على الدافع الانتهازيّ ودافع الكفاءة، ومجموعة دوافع تجمع الدافعين الانتهازيّ والكفاءة. وفي مجال الحوافز التي استعرضها هذا المبحث فهي:

1- حوافز ترتبط بسوق المال: يتفرّع عنها حوافز: عروض الأسهم، وتنبؤات المحلّلين، وخيارات الأسهم، ومشاركة الإدارة في الملكية.

2- حوافز ترتبط بالترتيبات التعاقدية: يتفرّع عنها حوافز تتعلّق بكلّ من: عقود الدين، وعقود مكافآت الإدارة.

3- حوافز ترتبط بالترتيبات التنظيمية: يتفرّع عنها حوافز تتعلّق بكلّ من: حجم المنشأة، والتنظيم على مستوى الصناعة، والضرائب على الدخل.

4- حوافز ترتبط بعدم تماثل المعلومات.

وقام **المبحث الثالث** بعرض أهمّ طرق وأساليب إدارة الأرباح من خلال استعراض مجموعة من أهمّ التقديرات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح والتي يمكن أن يتمّ استخدامها من قبل الإدارة، مع عرض جدول لمجموعة من الأساليب التي تستخدمها الإدارة مع تأثيراتها المحتملة على حسابات الشركة والإجراءات الممكن اتخاذها لاكتشاف استخدام الإدارة لهذه الأساليب، كما استعرض هذا المبحث ثلاثاً من أهمّ الآليات التي تندرج في إطار إدارة الأرباح وهي: تمهيد الدخل Income Smoothing، والمحاسبية الإبداعية Creative Accounting، ومحاسبية الاغتسال الكبير أو إعادة ترتيب الدفاتر Big-Bath Accounting.

وتتناول **المبحث الرابع** أهمّ النماذج المقدّمة في الأبحاث السابقة لتحديد درجة ممارسة إدارة الأرباح في حسابات الشركة، ونموذجين لتحديد درجة لجوء الشركة لعملية ممارسة آلية تمهيد الدخل بشكلٍ منفصلٍ.

وتتناول **المبحث الخامس** تقديم لحوكمة الشركات كحلٍ مقترح لضبط ممارسات إدارة الأرباح.

ثمّ تناول **الفصل الثاني** موضوع قياس الربح الضريبيّ الذي يشكّل المتغيّر التابع الرئيسيّ في البحث الحالي، وتمّ هذا من خلال عرض مفهوم وقواعد الضريبة كمدخلٍ لتوضيح آلية قياس الربح الضريبيّ، والعلاقة التي تربط الضريبة بالمحاسبة والقواعد المفروضة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وتمّ ذلك من خلال ثلاثة مباحث:

هدف المبحث الأوّل لعرض مفهوم الضريبة من خلال تعريف الضريبة، وتحديد مجموعة الخصائص المستخلصة من هذا التعريف، وتناول أسس فرض الضريبة والتي تستند إليها الدولة في عملية فرضها للضريبة وذلك من عدّة جهات نظر أهمّها: فكرة العلاقة التعاقدية الضمنية للضريبة، ونظرية التضامن الاجتماعيّ وسيادة الدولة، وتحديد للقواعد التي تشكّل شروط الوصول إلى ضريبة جيّدة وهي: قاعدة العدالة، وقاعدة اليقين، وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد؛ كما تمّ دراسة التنظيم الفنيّ للضريبة الذي يحدّد مسيرة الضريبة، من خلال استعراض الأنواع المختلفة للضرائب التي يفرضها اختلاف أساس فرض الضريبة ومعدّل وسعر الضريبة ومن ثمّ مرحلة تحقّق وجباية الضريبة.

تناول **المبحث الثاني** آلية الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة من خلال التعرّض لمفهوم الدخل، ومراحل الوصول إلى الربح الضريبيّ محاسبياً، وتمّ هذا من خلال دراسة مراحل القياس في المحاسبة، واستعراض لأهمّ المبادئ المحاسبية التي تشترك مع بعضها بشكلٍ مباشرٍ لتحديد الربح المحاسبيّ في الشركات وهي: مبدأ تحقّق الإيراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات؛ والتي تشكّل مع بعضها محدّدات معادلة الربح، واستعراض لمقومات عدالة وسلامة الإفصاح عن الربح المحاسبيّ وصولاً إلى تحديد الربح الضريبيّ انطلاقاً من الربح المحاسبيّ وما ينتج عنها من فروقات بينهما.

وتتناول **المبحث الثالث** الربح الضريبي وفق المعايير المحاسبية الدولية من خلال مناقشة المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) - ضرائب الدخل، والذي يركّز بأكثره على نقطة الوصل بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لبيانات الشركات، من خلال استعراض لأهمية المعيار وإطاره المفاهيمي، وتوضيح الفروق المؤقتة والدائمة، والأصول والالتزامات المؤجلة، وآلية الاعتراف بها، مع استعراض لأهم مصادر الفروق المؤقتة.

تتناول **الفصل الثالث** عرض لواقع بيئة الأعمال في سورية والدراسة التطبيقية واختبار الفروض، من خلال ثلاثة مباحث:

تتناول **المبحث الأول** واقع بيئة الأعمال في سورية، حيث تمّ أولاً دراسة الواقع المهني لمجتمع البحث (سوق دمشق للأوراق المالية)، وأهم الضوابط والقوانين التي ترتبط بضبط عملية الإفصاح عن بيانات الشركات المدرجة في السوق والتي تشكّل المادة الأولية للضريبة، ومن ثمّ تمّ استعراض واقع النظام الضريبي في سورية، حيث تمّ استعراض أهم المراحل التي مرّ بها النظام الضريبي في سورية ومجموعة من نقاط الضعف التي تشكّل ثغرات في النظام الضريبي، مع استعراض أهم الواجبات المحاسبية المفروضة بموجب التشريع على المكلفين من فئة الأرباح الحقيقية (من ضمنهم الشركات المساهمة).

وتتناول **المبحث الثاني** الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، وتمّ هذا من خلال عرض لمجتمع وعينة الدراسة، وتحديد متغيرات الدراسة من خلال تحديد المعادلات والنماذج الرياضية التي تمّ استخدامها لغرض الدراسة الحالية، وتمّ عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة للتأكد من إمكانية استخدامها بموثوقية في الاختبارات الإحصائية، ثمّ تمّ اختبار الفروض وعرض لتحليل النتائج التي تمّ التوصل إليها من استخدام برنامج SPSS الإحصائي وذلك على الشكل التالي:

1- ما يتعلّق **بالفرض الأول**: تمّ تطبيق معادلات تحديد التسويات الاستثنائية لدراسة اختلاف ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والممارسات في الشركات غير المدرجة والتي تخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية.

2- ما يتعلّق بالفرض الثاني: تمّ دراسة الانحدار للربح الضريبيّ (متغيّر تابع) بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح المتمثلة بالتسويات الاستثنائية (متغيّر مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة والمكفّفة ضريبياً.

3- ما يتعلّق بالفرض الثالث: تمّ دراسة انحدار "فروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ" (متغيّر تابع) بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح (متغيّر مستقل) في الشركات المدرجة في السوق والمكفّفة ضريبياً.

4- ما يتعلّق بالفرض الرابع: تمّ تطبيق المعادلات المتعلّقة بقياس إدارة الأرباح لدراسة اختلاف ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات المكفّفة ضريبياً والشركات المُعفاة من الضريبة خلال فترة الدراسة.

5- ما يتعلّق بالفرض الخامس: تمّ دراسة انحدار رقم الربح الضريبيّ (متغيّر تابع) بالنسبة لدرجة تمهيد الدخل (متغيّر مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة والمكفّفة ضريبياً.

6- ما يتعلّق بالفرض السادس: تمّ دراسة انحدار الفرق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ (متغيّر تابع) بالنسبة لدرجة ممارسة تمهيد الدخل (متغيّر مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة والمكفّفة ضريبياً.

7- ما يتعلّق بالفرض السابع: تمّ دراسة انحدار التغيّر في الربح الضريبيّ من فترة لأخرى (متغيّر تابع) بالنسبة لدرجة تمهيد الدخل (متغيّر مستقل) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق الماليّة والمكفّفة ضريبياً.

وتتناول الفصل الرابع (الحالي) فيما سبق ملخصاً للبحث، ويتمّ فيما يلي استعراض لنتائج البحث وأهمّ التوصيات التي يقترحها الباحث في نهاية هذا البحث.

4-2: نتائج البحث:

لتحقيق هدف البحث المتمثل باختبار تأثير ممارسة الإدارة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لعملية إدارة الأرباح على عملية قياس الربح الضريبي، فقد تم استعراض نظري مفصل لمتغيرات البحث الرئيسية لتكوين الإطار النظري الممهّد للدراسة التطبيقية التي عملت على اختبار العلاقات المفترضة في فروض البحث، وقد تم لهذه الغاية استخدام مجموعة من النماذج والمعادلات التي تفيد في تقدير قيم متغيري البحث المستقلين (إدارة الأرباح وتمهيد الدخل)، وقد تم استخدام برنامج SPSS في عمليات الاختبار المذكورة، وبعد الانتهاء من الدراسة التطبيقية توصل البحث إلى النقاط التالية:

1- بالنسبة للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية فقد تبين -من الدراسة العملية وفي ضوء البيانات المتوفرة ونتائج الاختبارات التي تم القيام بها- لجوء الإدارات في هذه الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح لتعديل رقم الربح المعلن، إذ أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أن التسويات الاستثنائية حسب نموذج Jones المعدل - والتي استخدمت كبديل Proxy عن درجة ممارسة إدارة الأرباح قد بلغت في مجتمع الشركات المدرجة في السوق (-21.9914) مقارنةً بتسويات كلية بلغت (-22.1478)، وهذه النسبة العالية من التسويات الاستثنائية تدلّ على وجود توجه لدى الإدارة في الشركات المدروسة نحو إدارة أرباحها.

2- عند مقارنة درجة التسويات الاستثنائية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية مع الشركات غير المدرجة في السوق بعد تنقيحها بالتدفقات النقدية - بشكل يتيح الوصول نحو مقارنة صحيحة بعد إزالة أثر اختلاف حجم الشركات وقيمة أعمالها على إمكانية المقارنة- كان الوسط الحسابي للتسويات الاستثنائية خلال أعوام الدراسة في الشركات غير المدرجة يبلغ (-0.4581) بتشتت مقبول حول هذا الوسط يتبين من قيمة الانحراف المعياري (0.16) وهذا الوسط يزيد بالقيمة المطلقة عن الوسط الحسابي المتعلق بالشركات المدرجة والبالغ (-0.208) وبتشتت مقبول أيضاً حول هذا الوسط يتبين من قيمة الانحراف المعياري (0.47975)، ولكن عند اختبار معنوية الفروق كانت المعنوية

تبلغ 0.369 مما يعني عدم وجود فروق معنوية للتسويات الاستثنائية بين الشركات المدرجة وغير المدرجة، وهذا يوصل إلى أن عملية الإدراج في السوق وما يرافقها من متطلبات لم تؤثر بشكل ملحوظ -في ضوء النتائج- على درجة ممارسة إدارة الأرباح من قبل مديري الشركات.

3- إن الدراسة العملية توضح وجود علاقة قوية بين قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح وبين رقم الربح الضريبي، والعلاقة أوضحت أنه كلما زادت إدارة الأرباح في الشركات المدروسة (الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً) ترافق هذا مع انخفاض في الربح الضريبي لهذه الشركات، وهذا يعني تأثير على الضريبة التي يتم توريدها إلى الخزينة العامة للدولة، حيث أظهرت النتائج أن معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرين بلغ (0.805) ومعامل التحديد (0.648) مع معنوية مقبولة بلغت (0.029)، وهذه النتائج تدل كما أوضحنا على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين مع دقة في عملية تقدير رقم الربح الضريبي من خلال بيانات درجة ممارسة إدارة الأرباح، وإن العلاقة الإيجابية في ظل إشارة سالبة لقيم إدارة الأرباح أفضت نحو التوصل لتأثير التزايد في درجة ممارسة إدارة الأرباح على رقم الربح الضريبي بشكل يخفّض هذا الرقم.

4- أوضحت الدراسة العملية المطبقة على الشركات المدرجة في السوق والمكلفة ضريبياً ضعف العلاقة بين درجة قيام الإدارة في هذه الشركات بممارسة إدارة الأرباح والفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون (0.533) ومعامل التحديد (0.284)، مع ضعف في مستوى المعنوية في هذه العلاقة حيث بلغت (0.218)، وبضوء هذه النتائج تبين عدم تحقق فرضية لجوء الإدارة في الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح لغايات ضريبية بحتة، وبالتالي فإن التأثير الناتج عن ممارسة إدارة الأرباح على الربح الضريبي هو ناجم عن تأثيرها على الربح المحاسبي كمادة أولية للربح الضريبي ولا يوجد تأثير ملحوظ على مراحل الوصول إلى الربح الضريبي.

5- عند مقارنة نتائج عمليات تقدير إدارة الأرباح بين الشركات المكلفة ضريبياً والشركات غير المكلفة ضريبياً بالنسبة لجميع الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية، والتي تمت من خلال مقارنة درجة التسويات الاستثنائية للمجتمعين المذكورين

بعد تنقيحها بالتدفقات النقدية، كان الوسط الحسابي للتسويات الاستثنائية خلال أعوام الدراسة في الشركات المكلفة بالضريبة يبلغ (0.39848-) بتشتت مقبول حول هذا الوسط يتبين من قيمة الانحراف المعياري (0.092) وهذا الوسط يزيد بالقيمة المطلقة عن الوسط الحسابي المتعلق في الشركات غير المكلفة بالضريبة والبالغ (0.098-) وبتشتت مقبول أيضاً حول هذا الوسط يتبين من قيمة الانحراف المعياري (0.24)، ولكن عند اختبار معنوية الفروق كانت المعنوية تبلغ 0.082 مما يعني عدم وجود فروق معنوية للتسويات الاستثنائية بين الشركات المكلفة بالضريبة والشركات غير المكلفة بالضريبة، بمعنى أنّ التكاليف الضريبية لم يشكل حافزاً واضحاً نحو ممارسة إدارة الأرباح لدى الشركات المدروسة، وهذه النتيجة تؤكد النتيجة السابقة من حيث عدم تحقق فرضية لجوء الإدارات في الشركات المدروسة لممارسة إدارة الأرباح لغايات ضريبية بحتة.

6- تبين من دراسة العلاقة بين تمهيد الدخل والضريبة ما يلي:

- إنّ هناك ارتباطاً ضعيفاً بين درجة ممارسة تمهيد الدخل ورقم الربح الضريبي، تتوضّح من خلال معامل ارتباط بيرسون البالغ (0.52)، وتُقضي النتائج الإحصائية أيضاً إلى وجود عدم دقة في عملية تقدير رقم الربح الضريبي من خلال درجة ممارسة تمهيد الدخل، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.27)، كما أنّ علاقة الانحدار البسيط بين المتغيرين لا تتلاءم مع البيانات المدروسة في المجتمع الحالي وهذا ما يتوضّح من خلال مستوى دلالة معنوية بلغ (0.232)، وإنّ ما سبق يدلّ على ضعف أثر ممارسة تمهيد الدخل في الشركات على الربح الضريبي وبالتالي على مبلغ الضريبة المُرحّل إلى الدوائر الضريبية في وزارة المالية.
- إنّ هناك ارتباطاً جيداً نسبياً بين درجة ممارسة تمهيد الدخل و"الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي"، وهذا يتوضّح من خلال قيمة معامل ارتباط بيرسون البالغة (0.784)، مع دقة في عملية تقدير "الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي" من خلال درجة ممارسة تمهيد الدخل الواضحة من خلال قيمة معامل التحديد البالغة (0.615)، مع مستوى معنوية مقبول للعلاقة بلغ (0.037).

- يقابل النتيجة السابقة ارتباط ضعيف نسبياً بين ممارسة تمهيد الدخل مع "التغير في الربح الضريبي من فترةٍ لأخرى"، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.6)، ولكن بلغت قيمة معامل التحديد (0.365) فقط، مع مستوى معنويّة غير مقبول بلغ (0.151).

إنّ النتيجتين السابقتين توجّه الإدارة في الشركات المدروسة نحو استخدام الفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ في إطار إدارتها لأرباحها باتجاه تمهيد الدخل، وذلك من خلال الارتباط القويّ بين درجة تمهيد الدخل ورقم هذه الفروق، ولكن وجود علاقة ضعيفة بين تمهيد الدخل والتغير في الربح الضريبيّ من فترةٍ لأخرى يدلّ على أنّ الإدارة في الشركات المدروسة لا تقوم بهذه العمليّة (تمهيد الدخل) مدفوعةً بوجود غايات ضريبية بحتة.

- إنّ درجة الارتباط بين ممارسة تمهيد الدخل مع كلّ من "الفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ" و"التغير في الربح الضريبيّ من فترةٍ لأخرى" هو أعلى بشكل واضح من درجة ارتباط ممارسة تمهيد الدخل مع "رقم الربح الضريبيّ"، بمعنى عدم وجود انعكاس واضح لعلاقة الارتباط بين ممارسة تمهيد الدخل مع كلّ من "الفروق بين الربح الضريبيّ والربح المحاسبيّ" و"التغير في الربح الضريبيّ من فترةٍ لأخرى" على النتائج الضريبية للشركات، ويمكن أن تُعزى هذه النتيجة إلى طبيعة الضريبة النسبية المفروضة على الشركات وفق التشريع الضريبيّ السوريّ، حيث أنّه نتيجة طبيعة مفهوم تمهيد الدخل كان من الممكن أن يكون انعكاس هذا الارتباط أكبر لو أنّ الضريبة تصاعديّة.

وإنّ النتائج الفرعية السابقة تدلّ على ضعف تأثير تمهيد الدخل على الضريبة في ضوء النتائج العمليّة، وبالتالي عدم لجوء الإدارة لممارسة تمهيد الدخل لغايات ضريبية بحتة.

3-4: التوصيات.

بناءً على ما تضمنه البحث وعلى النتائج النهائية التي تمّ توصّل إليها، فإنّ الباحث يمكن أن يقدّم التوصيات التالية:

- 1- يجب التركيز على وضع ضوابط أكثر إحكاماً لتقليل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات، ولقد تمّ تقديم مفهوم حوكمة الشركات كحلّ مقترح في ضبط ممارسات إدارة الأرباح بشكل موسع في المبحث الخامس من الفصل الأول.
- 2- التأكيد على زيادة فعالية وأهمية وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات لإعطاء موثوقية أكبر في التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات.
- 3- المساءلة لمراجعي الحسابات عن رأيهم المعطى في التقارير المالية المنشورة.
- 4- تقييم مستوى المراجعين المعتمدين لمراجعة قوائم الشركات بشكلٍ دوريّ، والتركيز على زيادة معلوماتهم بما يخصّ المعايير المحاسبية الدولية وبدائل المعالجات التي تتيحها وتأثير هذه المعالجات المختلفة على النتائج المالية للشركات.
- 5- ضرورة زيادة ضوابط الإفصاح المفروضة على الشركات التي يتم إدراجها في سوق دمشق للأوراق المالية، الأمر الذي يدعم السوق الماليّ في سوريةّ ويحقّق فوائد متعدّدة، ومنها الفائدة المتعلقة بموضوع البحث وهي زيادة الدقّة والشفافية في التقارير المعلنة من قبل الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ويخفف من ممارسات إدارة الأرباح فيها -في ضوء نتائج البحث السابقة-.
- 6- إنّ الأثر المبيّن في الدراسة العملية لقيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح على الربح الضريبيّ وبالتالي على الضريبة -بالرغم من عدم وجود غايات ضريبية بحتة للإدارة من وراء قيامها بممارسة إدارة الأرباح-، يدفع للتأكيد على الإجراءات التالية:
 - ضرورة التأكيد على التوصيات المتعلقة بأعمال مراجعة الحسابات في ضوء اشتراط الدوائر المالية وجود تصديق من قبل مفتش حسابات مُعتمد على القوائم المالية المحتواة في البيان الضريبيّ المقدم من قبل الشركات.

- إنَّ النتائج التي تمَّ التوصل إليها تزيد الحاجة أيضاً إلى تدريب الكوادر في الإدارة الضريبية على القواعد المحاسبية وزيادة التركيز على المعايير المحاسبية الدولية في التدريب - بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن نتائج الشركات من قبل السوق بموجب الفقرة (ب) من المادة /65/ من المرسوم التشريعي لإنشاء سوق دمشق للأوراق المالية رقم /55/-، الأمر الذي من الممكن أن يشكل ضابطاً أكبر على عملية التقرير المالي المقدم من قبل الشركات للدوائر المالية، ويساعد في التقليل من التهرب الضريبي الذي تقوم به الإدارة في الشركات من خلال ممارستها لإدارة الأرباح.

7- إنَّ حادثة سوق دمشق للأوراق المالية أفضى إلى قصر في السلسلة الزمنية من البيانات المتوفرة للدراسة، خصوصاً أنَّ الدراسة تفرض التقيد بالتقارير السنوية النهائية نتيجةً إلى أنَّها هي المستخدمة في تقدير الضريبة، وهذه كانت إحدى أهمِّ الصعوبات التي واجهت الدراسة العملية من البحث الحالي، حيث أنَّه بالعودة إلى الفصل الأول في مبحثه الرابع فقد تمَّ ذكر أنَّ تقييم Zhang,2002 لمجموعة نماذج من بينها النموذج المستخدم في الدراسة العملية الحالية وهو نموذج Jones المعدل، تبين أنَّ السلسلة الزمنية الطويلة يمكن أن تُحسن فعالية التخمين (التقدير) لدرجة إدارة الأرباح، وتقود أيضاً إلى حجم عينة أقل، لهذا فإنَّ الاقتراح أو التوصية هنا هي أن يتمَّ إعادة الدراسة التطبيقية الحالية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية مستقبلاً عند توفر سلسلة زمنية أطول وبيانات أوفى ربما قد تُوصِل إلى دقَّة أكبر في النتائج الإحصائية التي يتمَّ التوصل إليها.

مراجع البحث

مراجع البحث

المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- (1) بشير، سعد زغلول. 2003. "دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS - الإصدار العاشر". المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، العراق - بغداد.
- (2) توفيق، محمد شريف. 2001. "سلسلة المنهج المعاصر في المحاسبة: مقدمة المحاسبة المالية". شركة الأستاذ للتصميمات الهندسية وخدمات الكمبيوتر.
- (3) حماد، طارق عبد العال. 2005. "حوكمة الشركات (تطبيقات الحوكمة في المصارف)". الدار الجامعية، مصر.
- (4) حنان، رضوان. 2003. "النموذج المحاسبي المعاصر". عمان-دار وائل.
- (5) الحميد، عبد الرحمن. 1430هـ. "نظرية المحاسبة". جامعة الملك سعود، السعودية.
- (6) الخطيب، خالد. 2000. "الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية". دار الحامد، عمان، الأردن.
- (7) الخطيب، خالد؛ والمهاني، خالد. 2003. "المالية العامة". كتاب جامعي، منشورات جامعة دمشق، سورية.
- (8) شاكر، جمال. 2005. "المرشد في التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS". الدار الجامعية، مصر - القاهرة.
- (9) العدي، إبراهيم؛ والخطيب، خالد. 1995. "المحاسبة الضريبية". منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- (10) عطية، عبد القادر. "الحديث في الاقتصاد القياسي بين النظرية والتطبيق". الدار الجامعية، مصر - الاسكندرية.
- (11) العلي، عادل فليح. 2007. "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي". منشورات دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن - عمان.
- (12) فرهود، محمد سعيد. 1994. "مبادئ المالية العامة". منشورات جامعة حلب، حلب ، سورية.
- (13) مطر، محمد. 2004. "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح". عمان - دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- (14) المهاني، خالد؛ و الخطيب، خالد؛ والعدي، إبراهيم. 2010. "المحاسبة الضريبية". منشورات جامعة دمشق، سورية- دمشق.
- (15) نشوان، عماد. 2005. "الدليل العلمي لمقرر الإحصاء التطبيقي". جامعة القدس المفتوحة.
- (16) نمر، حلمي محمود. 1971. "نظرية المحاسبة المالية". دار النهضة العربية، مصر - القاهرة.

ب- أبحاث منشورة:

- (1) جربوع، يوسف. 2007. "مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين". مجلة الجامعة الإسلامية- غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، ص507-555.
- (2) حمدان، علام. 2012. "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية". مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (20)، العدد الأول ، ص:265-301.
- (3) الدهراوي، كمال الدين مصطفى. 1994. "دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال". مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الثاني، ص. 43-89.
- (4) عبدالله، خالد. 1995. "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية". مجلة المحاسب القانوني، عمان، العدد (92).

- (5) العبدلله، رياض؛ وسويدان، ميشيل؛ والقرعان، سناء. 2007. "الوسائل والدوافع المؤثرة على سياسة تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)". المجلة العربية المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، 1-41.
- (6) العدي، إبراهيم. 2006. "واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره". مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (28) العدد (2).
- (7) جماني، عمر عيسى. 2001. "سلوك تمهيد الدخل في الأردن - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان". المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول-مايو.
- (8) الخشاوي، علي محمود؛ والدوسري، محسن ناصر. 2008. "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها". مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة.
- (9) خليل، محمد. 2003. "دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات". مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.
- (10) عيسى، سمير كامل محمد. 2008. "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (45)، يوليو 2008.
- (11) النعيمي، سنان. 2004. "تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية على ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة". المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

ج- رسائل جامعية:

- (1) بافقير، سالم. 2008. "مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية". أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الاسماعيلية، مصر.
- (2) رمضان، علي. 2009. "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية - دراسة ميدانية". رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سورية.
- (3) السلفيتي، عبد الرحمن. 2004. "تأثير ضريبة الدخل في تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.
- (4) عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد. 2006. "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية". أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية.
- (5) قراقيش، سائد. 2009. "تأثير خصائص لجان التدقيق على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات القطاع الصناعي المدرجة في بورصة عمان". أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- (6) قرعان، سناء. 2005. "العوامل المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية". رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، أربد الأردن.
- (7) كريمة، شوقي. 2003. "أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي". أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية.
- (8) يوسف، علي محمد. 2005. "استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي". أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.

د- مؤتمرات وندوات:

- (1) الضابط، مدين. 2008. "المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل والنافذ المفعول من 1/ 2005". دورة في معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية، طرطوس، سورية.
- (2) القاضي، حسين. 2011. "السياسة الضريبية في سورية". ندوة الثلاثاء الاقتصادي 2011/3/1، جمعية العلوم الاقتصادية السورية.

هـ- قوانين ونشرات:

- (1) المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، 2009، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان-الأردن.
- (2) قانون ضريبة الدخل (24) لعام 2003.
- (3) القانون (22) لعام 2005: قانون إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- (4) المرسوم التشريعي رقم (55) لعام 2005: مرسوم إحداث سوق دمشق للأوراق المالية.
- (5) التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (51) تاريخ 1/10/2006 المتضمن تعديل قانون الدخل 24، مع مجموع من التشريعات والقوانين الضريبية.

المراجع المترجمة:

- (1) سالفاتور، دومنيك. (ترجمة: منتصر، سعدية حافظ). 1982. "نظريات ومسائل في الإحصاء والاقتصاد القياسي". دار ماكجروهيل للنشر، أمريكا- نيويورك.

المراجع باللغة الانكليزية:

A: Books:

- 1) Com, M. 2004. "**Accounting Theory**". Maharshi Dayanand University, Rohtak.
- 2) Kieso, D., Weygandt, J. and Warfield, T. 2007. "**Intermediate Accounting – Twelfth Edition**". John Weily & Sons.
- 3) Levitt, A. 2002. "**Take on The Street**". Pantheon Books: New York.
- 4) Mulford, Ch. W. and comiskey, E. 2002. "**The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**". Wiley, John & Sons, Incorporated..

B: Articles:

- 1) Abdelghany, Kh. 2005. "**Measuring the Quality of Earnings**". (*Managerial Auditing Journal*, V.20(9), PP. 1001-1-15).
- 2) Adiel, R. 1996. "**Reinsurance and The Management of Regulatory Ratios and Taxes In The Property-Casualty insurance industry**". (*Journal of accounting and economics*, 22(1-3), PP.207-240).
- 3) Aflatooni, A. and Nikbakht, Z. 2010. "**Income Smoothing, Real Earnings Management and Long-Run Stock Returns**". (*Business Intelligence Journal*, 2010, Vol.3-No.1).
- 4) Ali, S. M., Salleh, N. M. and Hassan, M. S. 2008. "**Ownership Structure and Earnings Management in Malaysian Listed Companies: The Size Effect**". (*Asian Journal of Business and Accounting*, L(2), 2008, PP.89-116).
- 5) Armstrong, C., Jagolinzer, A. and Larcker, D. 2010. "**Chief executive officer equity incentives and accounting irregularities**". (*Journal of Accounting Research* 48, PP.225–271).
- 6) Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. and Kinney, W. 2007. "**The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits**". (*Journal of Accounting and Economics* 44, PP.166–192).
- 7) Balsam, S., Haw, I. and Lilien, S. 1995. "**Mandated accounting changes and managerial discretion**". (*Journal of Accounting and Economics* 20, PP.3–29).
- 8) Bartov, E. Gul, F. A. and Tsui, J. S. L. 2001. "**Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications**". (*Journal of Accounting and Economics*, Vol.30, PP.421-452).
- 9) Beneish, M. 1999. "**Incentives and penalties related to earnings overstatements that violate GAAP**". (*The Accounting Review* 74, PP.425–457).

- 10) Beneish, M. D. 2001. "**Earnings Management: A Perspective**". (*Managerial Finance-Vo.27-No.12(2001)-PP(3-17)*).
- 11) Bernard, V. and Skinner, D. 1996. "**What Motivates managers' choice of discretionary accruals?**". *Journal of Accounting and Economics* 22, PP. 313-325.
- 12) Burgstahler, D. and Dichev, I. 1997. "**Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses**". (*Journal of Accounting and Economics- 24(1), PP.99-126*).
- 13) Calegari, M. J. 2000. "**The Effect of Tax Accounting Rules on Capital Structure and Discretionary Accruals**". (*Journal of Accounting and Economics* 30(2000) PP 1-31).
- 14) Carlson, S. J. and Bathala, C. T. 1997, "**Ownership Differences and Firms' Income Smoothing Behavior**". (*Journal of Business Finance and Accounting, Winter, PP.527-545*).
- 15) Clikman, P. M. 2003. "**Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use**". (*High Beam Research, PP.69-78*).
- 16) DeAngelo, L. E. 1986. "**Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders**". (*The Accounting Review, (61) (2), PP. 400-420*).
- 17) Dechow, P. 1994. "**Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: the role of accounting accruals**". (*Journal of Accounting and Economics* 18, PP. 3-42).
- 18) Dechow, P., Ge, W. and Schrand, C. 2010. "**Understanding Earnings Quality: A review of the determinants and their consequences**". (*Journal of Accounting and Economics* 50(2010) PP. 344-401).
- 19) Dechow, P. and Schrand, C. 2004. "**Earnings Quality**". (*The Research Foundation of CFA Institute Charlottesville, Virginia*).
- 20) Dechow, P. and Skinner, D. 2000. "**Earnings Management: Reconciling the Views of accounting academics, Practitioners and regulators**". (*Accounting Horizons, 14(2), PP.235-250*).
- 21) Dechow, P. M., Sloan, R. G. and Sweeney, A. P. 1995. "**Detecting Earnings Management**". (*The Accounting Review, Vol.70, No.2(Apr.,1995), PP.193-225*).
- 22) Dechow, P. M., Sloan, R. G. and Sweeney, A. P. 1996. "**Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC**". (*Contemporary Accounting Research* 13, PP. 1-36).
- 23) Dhaliwal, D., Salamon, G. and Smith, E. 1982. "**The effect of owner versus management control on the choice of accounting methods**". (*Journal of Accounting and Economics* 4, PP.41-53).
- 24) Doyle, J., Ge, W. and McVay, S. 2007. "**Accruals quality and internal control over financial reporting**". (*The Accounting Review* 82, PP.1141-1170).
- 25) Farber, D. 2005. "**Restoring trust after fraud: does corporate governance matter?**". (*The Accounting Review* 80, PP.539-561).
- 26) Francis, J., Hanna, J. and Vincent, L. 1996. "**Causes and effects of discretionary asset write-offs**". (*Journal of Accounting Research* 34, PP.117-134).
- 27) Francis, J. and Wang, D. 2008. "**The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world**". (*Contemporary Accounting Research* 25, PP.157-191).
- 28) Fudenberg, k. and Tirol, j. 1995. "**A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents**". (*journal of political economy, (vol.103), pp 75-93*).
- 29) Goel, A. M. 2003. "**Why Do Firm Smooth Earnings?**". (*Journal of Business, 2003, Vol.76, No.1, PP.151-192*).

- 30) Gul, F. Chen, Ch. and Tsui, J. 2003. "**Discretionary Accounting Accruals, Managers' Incentives, and Audit Fees**". (*Contemporary Accounting Research*, Vol.20, No.3).
- 31) Healy, P. 1985. "**The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions**". (*Journal of Accounting and Economics*, (Vol. 7), PP 85-107).
- 32) Healy, P. M. and Wahlen, J. M. 1999. "**A review of the earnings management literature and its implications for standard setting**". (*Accounting Horizons*, Vol.13, Issue 4, PP.365-383).
- 33) Huang, G., Chang, H. and Yu, C. 2006. "**A comprehensive study on information asymmetry phenomenon of agency relationship in the banking industry**". (*Journal of American academy of business*, vol.8, PP. 91-97).
- 34) Jacobson, S. B. and Pitman, M. K. 2005. "**Auditors and Earnings Management**". Available From: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002.htm>.
- 35) Jones, J. 1991. "**Earnings Management During Import Relief Investigation**". (*Journal of Accounting Research*, (29)(2), PP.193-228).
- 36) Kinney, W. and McDaniel, L. 1989. "**Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings**". (*Journal of Accounting and Economics* 11, PP.71-93).
- 37) Kothari, S. 2001. "**Capital market research in accounting**". (*Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), PP.105-2321).
- 38) LaBelle, R. 1990. "**Bond covenants and changes in accounting policy: Canadian evidence**". (*Contemporary Accounting Research* 6, PP.677-698).
- 39) LaFond, R. and Roychowdhury, S. 2008. "**Managerial ownership and accounting conservatism**". (*Journal of Accounting Research* 46, PP.101-135).
- 40) Lambert, R. 1984. "**Income Smoothing as Rational Equilibrium Behavior**". (*The Accounting Review*, (Vol. XIX, No. 4), PP 604-618).
- 41) Leuz, C., Nanda, D. and Wysocki, P. 2003. "**Earnings management and investor protection: an international comparison**". (*Journal of Financial Economics* 69, PP. 505-527).
- 42) Lev, B. 1983. "**Some economic determinants of time-series properties of earnings**". (*Journal of Accounting and Economics* 5, PP. 31-48).
- 43) Lobo, G. and Zhou, J. 2001. "**Disclosure Quality and Earnings Management**". (*Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*,(V.8) (1) PP. 1-20).
- 44) Luqman, R. and Shahzad, F. 2012. "**An Association Between Income Smoothing, Income Tax and Profitability Ratios in Karachi Stock Exchange (An Empirical Investigation)**". (*Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business (IJCRB)*, Vol.3, No.9 ,PP. 986-990).
- 45) McVay, S. 2006. "**Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items**". (*The Accounting Review* 81, PP.501-531).
- 46) Mitani, H. 2010. "**Additional Evidence on Earnings Management and Corporate Governance**". (*FAS Research Review* Vol.6).
- 47) Moses, O. 1987. "**Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes**". (*The Accounting Review*, April).
- 48) Napolitano, G. 1998. "**Earnings Management Revisited**". (*Goldman sachs Investment Research*, Nov.9, 1998).
- 49) Naser, K. and Pendlebury, M. 1992. "**A Note on the use of Creative Accounting**" (*British Accounting Review* 24).
- 50) Ohlson, J. 1995. "**Earnings, Book Values, and Dividends in Equity valuation**". (*Contemporary Accounting Research*, (Vo.11, No.2), PP 661-687).

- 51) Phillips, J., Pincus, M. and Rego, S. 2003. "Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense", (*The Accounting Review*, (Vol. 78, No. 2), PP 491-521).
- 52) Rangan, S. 1998. "Earnings Management and the Performance of Seasoned Equity Offering".(*Journal of Financial Economics* (50), PP.101-122).
- 53) Rosenfield, P. 2000. "What Drives Earnings Management?". Available from: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opinion.htm>.
- 54) Schipper, K. 1989. "Earnings management". (*Accounting Horizons*, 3 (4)- pp.(91-102)).
- 55) Schrand, C. M. and Wong, M. H. F. 2003. "Earning Management Using the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS No.109".(*Contemporary Accounting Research Vol.20-No.3-PP.570-611*).
- 56) Scott,W. 1997. "Financial Accounting Theory". (New Jersey: Prentice Hall).
- 57) Skinner, D. J. and Sloan, R. 2002. "Earnings Surprises, Growth Expectations, and Stock Returns or don't let an earnings torpedo sink your portfolio". (*Review of Accounting Studies*, 7(2-3), PP.289-312).
- 58) Sloan,R. 1996."Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings?". (*The Accounting Review*,Vol.71,PP.289-315).
- 59) Sweeney, A. 1994. "Debt-Covenant Violations and Manager's Accounting Responses".(*Journal Of Accounting And Economics*, 17, PP. 281-308).
- 60) Tucker, J. and Zarowin, P. 2006. "Does income smoothing improve earnings informativeness?". (*The Accounting Review* 81,PP. 251–270).
- 61) Vafeas, N. 2005. "Audit committees, boards, and the quality of reported earnings". (*Contemporary Accounting Research* 22, PP.1093–1122).
- 62) Watts, R. and Zimmerman, J. 1986. "Positive Accounting Theory". New Jersey: prentice Holl, Ins, Neglewood.
- 63) Zhou, H. and Koong, K. S. 2006. "Earning Management Through Discretionary Accruals: evidences from COMPUSTAT". (*International Journal of Services and Standards*, Vo.2,No.2,2006,PP.190-202).
- 64) Zouari, A and Rabai, I. 2009. "Institutional ownership Difference and Earnings Management: A Natural Networks Approach". (*International Research Journal of Finance and Economics- Issue 34(2009)*).

C: Working papers:

- 1) Amat, O., Black, J. and Dowds, J. 1999. "The Ethics of Creative Accounting". **Working Paper**. Journal of Economic Literature Classification.
- 2) Amat, O., Black, J. and Oliveras, E. 2000. "The Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evidence". **Working Paper**. Journal of Economic Literature Classification. <http://ssrn.com/abstract=230872>
- 3) Balsam, S. Bartove, E. and Marquardt, C. A. 2000. "Accruals Management, Investor Sophistication, and Equity Valuation: Evidence Form 10 – Q Filings". **Working Paper**, Temple University, Philadelphia. <http://ssrn.com/abstract=232721>.
- 4) Beneish, M., Press, E. and Vargus, M. E. 2004. "Insider Trading and Incentives to Manage Earnings". **Working Paper**. <http://ssrn.com/abstract=495862>.
- 5) Bradley, M., and Roberts, M. 2004. "The Structure and Pricing of Corporate Debt Covenants". **Working Paper**. The Fuqua School of Business, Duke University.
- 6) Bozec, R. 2002."Earnings Management in State-Owned Enterprises: A Canadian Perspective". **Working Paper**. ISSN 0701-3086.

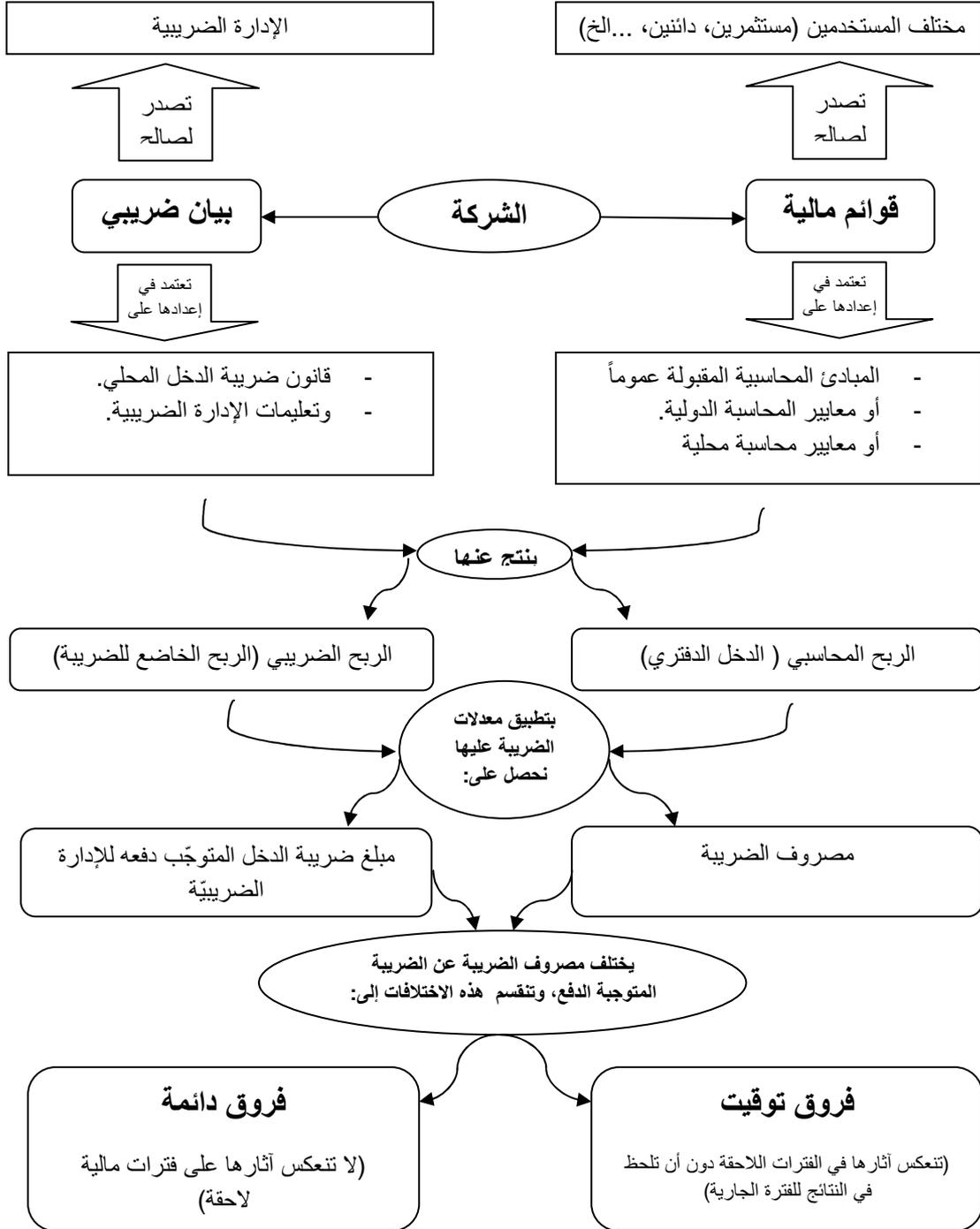
الملاحق

- 7) Chaney, P. K., Jeter, D. C. and Lewis, C. M. 2000. **"The Use of Accruals in Earnings Management: A Permanent Earnings Hypothesis"**. Working Paper. Owen Graduate School of Management.
- 8) Chen, H., Dhaliwal, D. S. and Trombley, M. A. 2007 . **"The Impact of Earning Management and Tax Planning on the Information Content of Earnings"**. Working paper. University of Arizona. <http://ssrn.com/abstract=1028808> .
- 9) Dopuch, N., Mashruwala, R., Seethamaragu, C. and Zach, T. 2005. **"Accrual Determinants, Sales Changes and Their Impact on Empirical Accrual Models"**. Working Paper. Washington University in St. Louis.
- 10) Gioielli, S. P. and Carvalho, A. G. 2008. **"The Dynamics of Earnings Management in IPOs and the Role of Venture Capital"**. Working Paper. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1134932>.
- 11) Habib, A. and Hansen, J. 2009. **"Target Shooting: Review of Earnings Management around Earnings Benchmark"**. Working Paper. <http://ssrn.com/abstract=1162852>
- 12) Hanlon, M., Maydew, E. L. and Shevline, T. 2006. **"Book-Tax Conformity and the Information Content of Earnings in a U.S. setting"**. Working Paper. University of Michigan, University of North Carolina and University of Washington <http://ssrn.com/abstract=881561> .
- 13) Huang, J. 2010. **"Taxable Income as a Performance Measure: The Effect of Taxable Income Smoothing"**. Working Paper. University of Oregon- USA.
- 14) Jiang, Ch. **"'optimism" Vs. "Big Bath" Accounting- A regulatory Dilemma in Chinese Financial Reporting Practices"**. Working Paper. Available at: <http://ssrn.com/abstract=922484> .
- 15) Johl, Sh., Jubb, Ch. and Houghton, K. 2003. **"Audit Quality: Earning Management in the Context of the 1997 Asian Crisis"**. Working Paper. Monash University.
- 16) Penman, S. H. and Zhang, X. J. 1999. **"Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns"**. Working Paper, Columbia University.
- 17) Rudquist, K., Schwartz, S. and Spizman, J. 2011. **"The Tax Benefit of Income Smoothing"**. Working Paper , Electronic Copy at: <http://ssrn.com/abstract=1836577>.
- 18) Stolowy, H. and Breton, G. 2000. **"A Framework For Classification of Accounts Manipulations"**. Working Paper, Hec School of Management.
- 19) Stubben, S. R. 2009. **"Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management"**. Working Paper. The University of North Carolina at Chapel Hill.
- 20) Turner, L., Dietrich, R., Anderson, K. and Bailey, A. 2001. **"Accounting restatements"**. Working paper. United states securities and exchange commission, The Ohio state University, Georgetown University, and University of Illinois at Urbana-Champaign.
- 21) Zhang, H. 2002. **"Detecting Earnings Management – Evidence from Rounding – up in Reported EPS"**. Working Paper. University of Illinois at Chicago.

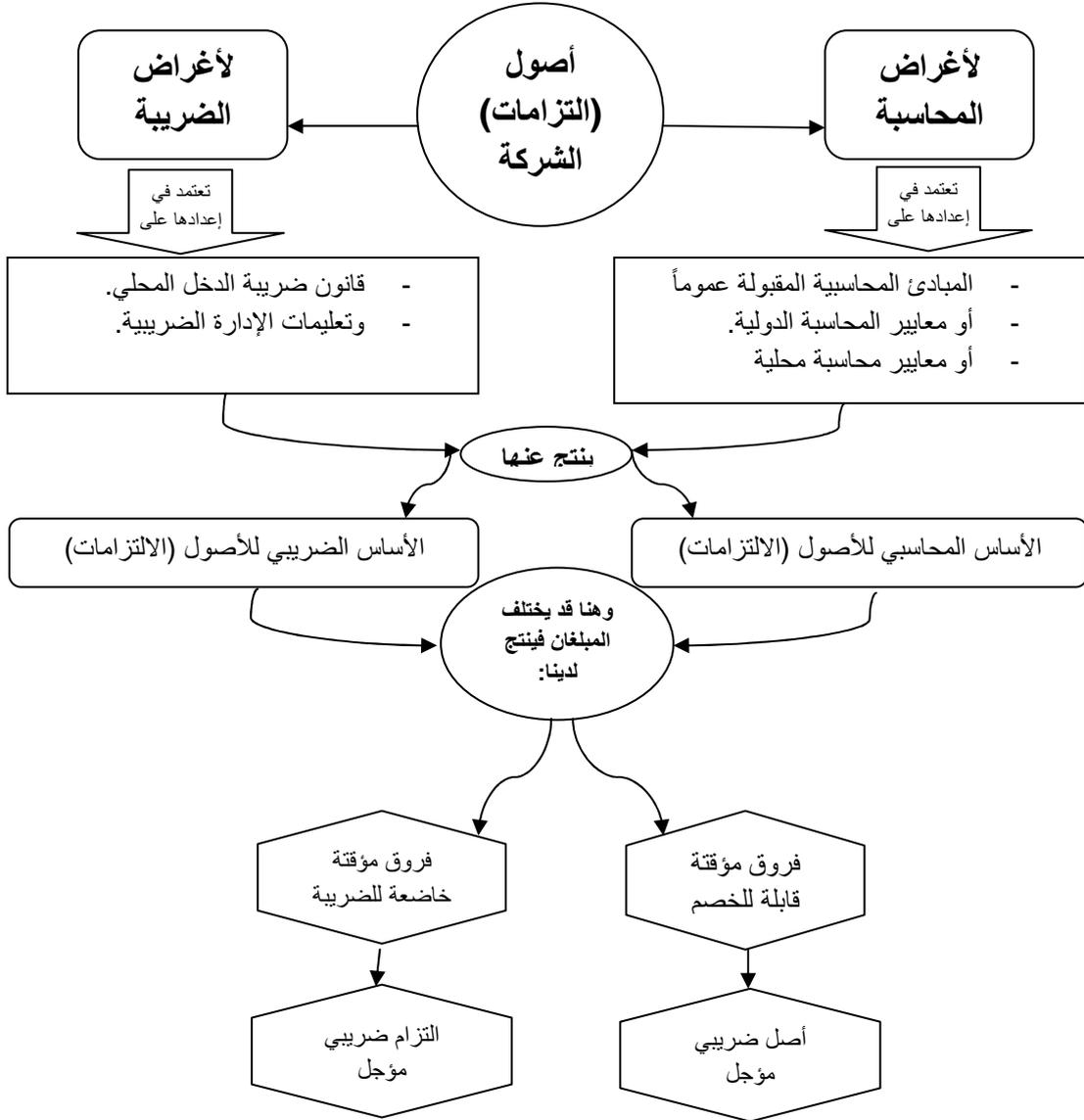
D:others:

- 1) **International Accounting Standard 12 (IAS 12)**, 2009, International Accounting Standards Board (IASB).
- 2) **Financial Warnings, Detecting "Creative Accounting" Practices and Avoiding Earnings Surprises**, interview with Charles W. Mulford- Nov.2009 The RMA Journal.

الملحق رقم (1) : فروق التوقيت الناتجة عن طريقة التأجيل



الملحق رقم (2) : طريقة الالتزام الضريبي (الأصل - الالتزام) وفق طريقة الميزانية



Damascus University
Faculty of Economic
Department of Accounting



The Impact of Earnings Management on the Measurement of Taxable Income

(An Empirical study on the listed companies in
Damascus Securities Exchange)

Prepared by:

Ali Mahmoud Ramadan

For PHD in Accounting

Under supervision of:

Dr. Ibrahim Al-A'adi

2014

First: Abstract:

This research has tried to study side of the overlap between the financial accounting and the tax accounting, which could cause effects on the results of tax by the measurement accounting acts, this research has studied the impact of the earnings management in companies on the results of tax of these companies, and the impact of the income smoothing, as a special mechanism of the earnings management, on the results of tax, the income smoothing has been studied in this research as the management when smoothes the income it doesn't recognize incomes in the accounting periods itself where there are these profits, but it acts on distribution the income among the years to ease fluctuations in earnings among accounting periods, and thus it avoids large payable taxes in the progressive tax which is compatible with high profits, so that it works to keep profits within the limits of acceptable deductions, but in this research and in the case of the non-progressive Syrian corporation tax which removes the last effect of income smoothing on the Syrian corporation tax, but can be done to take advantage of the process of tax planning to schedule the taxes that are paid among years, therefore this research has tested the relationship between income smoothing and taxable income, and has tested whether there are tax motivations behind the income smoothing, that has been made through testing the relationship between income smoothing with both of "the differences between taxable income and book income" and "the variation in taxable income".

The assumed relationships has been tested through testing the hypotheses by using the appropriate statistical methods to the data which are obtained from a sample of companies listed in the Damascus Securities during 2006 to 2012.

I found that there is a strong relationship between earnings management and taxable income, but theses earnings are not managed because of tax motivations, and there is a weak relationship between income smoothing and taxable income.

Second: The Problem of the Research:

The problem of this research can be formulated by these queries:

- 1- Is there an ability of the listing requirements in Damascus Securities Exchange to reduce the degree of earnings management?
- 2- Is there a possibility effect of earnings management on corporation tax, which affects on the public treasury imports of these corporation taxes?
- 3- Is there a need for additional auditing procedures by the tax authorities in case there are tax motivations behind earnings management?
- 4- Is there an impact of the income smoothing on the taxable income?
- 5- Are there tax motivations behind the income smoothing? which is divided into these two sub-queries:
 - Is there a clear impact of the income smoothing on the differences between taxable income and book income?
 - Is there a clear impact of the income smoothing on the variation in taxable income?

Third: The Importance of the Research :

This research is important because of the following two sides:

- Academic side: by trying to study the relationship between the accounting theory and tax accounting , with an emphasis on the Positive Accounting Theory, where this research has focused on the earnings management and the income smoothing.
- In practice: help in the detection of the effectiveness of the listing requirements in the Damascus Securities Exchange, and alerts the tax authorities in the event of the need for increased scrutiny when there is an impact of each of the earnings management and income smoothing on the tax results.

Fourth: The Objectives of the Research:

The Objectives of this research are:

- 1- Studying the concepts of earnings management and income smoothing and their methods, and the models which are used to measure them.
- 2- Studying the concepts which are related to the taxable income, and a mechanism to measure it, and the problems which are associated with the differences in the rules of measurement between taxable income and book income.
- 3- Studying the effectiveness of the listing requirements in the Damascus Securities to control the earnings management practices.
- 4- Studying the potential impact of earnings management in the listed companies on the tax results of these companies, which is divided into two sub- goals:
 - Studying the impact of earnings management on the taxable income.
 - Studying the possibility of existing tax motivations behind earnings management.
- 5- Studying the potential impact of income smoothing in the listed companies on the tax results of these companies, which is divided into two sub- goals:
 - Studying the impact of income smoothing on the taxable income.
 - Studying the possibility of existing tax motivations behind income smoothing.

Fifth: The Hypotheses of the Research:

This research examined these following hypotheses:

H1- The level of earnings management in the listed companies is less than it in the unlisted companies in Damascus Securities Exchange .

H2- There is a relationship between earnings management and taxable income .

H3- There is a relationship between earnings management and the differences between taxable income and book income .

H4- The level of earnings management in the companies which are in charge of tax is more than it in the exempted companies.

H5- There is a relationship between the income smoothing and taxable income.

H6- There is a relationship between the income smoothing and the differences between taxable income and book income.

H7- There is a relationship between the income smoothing and the variation in taxable income.

Sixth: Main Chapters in the Research:

The research has been divided into four sections:

1- The first chapter: Earnings Management:

This chapter has discussed the quality of accounting earnings, and its most important determinants; The definition of earnings management, its most important motives and incentives, its most important ways and methods (including income smoothing); The most important models which are used in determining the level of earnings management and income smoothing, and the corporate governance as a solution to reduce the earnings management.

2- The second Chapter: Measuring tax profit.

3- The Third Chapter: Practical Study and test hypotheses :

This chapter has viewed the reality of the business environment in Syria; and the Applied study which was carried out by determining the study variables, and their descriptive statistics; The hypotheses has been tested by using the SPSS program .

4-The fourth Chapter: The summary; The results; and recommendations.

Finally: The Results of the Research:

The most important results that have been reached from the research are:

- 1- The managements of the studied companies manage earnings to Amendement the reported income.
- 2- There is no difference in the level of earnings management between the listed companies and the unlisted companies in Damascus Securities Exchange.
- 3- There is a strong relationship between earnings management and taxable income.
- 4- There is a weakness in the relationship between earnings management and the differences between taxable income and book income .
- 5- There is no difference in the level of earnings management between the exempted companies and the companies which are in charge of tax.
- 6- There is a weak relationship between income smoothing and taxable income.
- 7- There is a relatively strong relationship between income smoothing and " the differences between taxable income and book income".
- 8- There is a relatively weak relationship between the income smoothing and " the variation in taxable income".