

دور الحد من ممارسات إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في إقليم كردستان العراق

دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات والمحتمين في دائرة ضريبة الشركات

م. د. لقمان محمد سعيد¹ م. م. روخسار عمر خضر²
قسم تقنية المحاسبة، الكلية التقنية الادارية/اربيل، جامعة اربيل التقنية، كردستان، العراق

Luqman.saeed@epu.edu.iq¹ rukhsar.khedher@epu.edu.iq²

المستخلص

المحاسبة كنظام للمعلومات، الهدف الأساس منها هو القياس و توصيل البيانات والمعلومات إلى متخذي القرارات من المستخدمين، ومن بين المستخدمين السلطة المالية المتمثلة بالمخمين وإجراءات الفحص الضريبي. إلا أن سعي بعض إدارات الشركات المتواصل إلى اعتماد إجراءات من شأنها الحصول على مكاسب غير قانونية، بما سمي بإجراءات إدارة الأرباح و محاولة التهرب من الضريبة المستحقة عليهم، من شأنه العمل على إيجاد فجوة ثقة بالخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة، مما يسبب، عدم الوثوق بالقوائم المالية المعدة من قبلهم بالنسبة للجهات الرسمية الحكومية لأغراض الاحتساب الضريبي. وتوصلنا لاستنتاجات أهمها أن الشركات تمارس إدارة الأرباح التي تعمل على تخفيض الربح الحقيقي وذلك للتهرب من الضريبة المفروضة عليهم، وان البدائل في المعالجات المحاسبية و المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية تجعل الطريق ممهدا لممارسات إدارة الأرباح، وإذا لم يلتزم المحاسب بقواعد واخلاقيات المهنة وقام باختيار البديل غير الملائم لطبيعة نشاط الشركة، وكذلك إذا وجد توافقاً بين المدققين الخارجيين والمكلفين من الشركات، كل ذلك يساعد على ممارسة ادارة الارباح. وعليه نقترح التأكد من الجهات المعنية بعدم ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات، ونشر التوعية عن إدارة الأرباح وآثارها السلبية على الشركات. ضرورة الثبات على معالجة محاسبية واحدة و عدم تغييرها الا بموافقة الجهات المختصة، والتركيز الأكثر على تبني الحوكمة لدى الشركات وعدم السماح بالتواطؤ بين المدققين والمكلفين من الشركات، وتفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين، وذلك للاهتمام والرقى بالمهنة وكذلك للدفاع عن المحاسبين المنتمين اليها في حالة مواجعتهم للضغوطات من قبل المالكين للقيام بالتلاعب والغش.

مفاتيح الكلمات: إدارة الارباح، اساليب إدارة الارباح، التهرب الضريبي

- هل السلطة المالية المتمثلة بالبحرمن له خليات محاسبية لازمة، لكشف التلاعب بالأرباح عن طريق إدارة الأرباح.

A- المقدمة

تعتبر أرقام الأرباح من أهم البنود التي تحتويها القوائم المالية المنشورة، والتي تعد مؤشرا على نجاح إدارة الشركة في تحقيق أهداف الأطراف المختلفة، كما أن مديري الشركات لهم المرونة الكافية لممارسة اجتهاداتهم في إعداد التقارير المالية، حيث يتمكنون من استخدام معارفهم و خبراتهم في تحسين فعالية القوائم المالية، التي من خلالها يستطيع جميع الأطراف قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية والتنبؤ بما قد يحدث في الفترة القادمة، ومن خلال الفهم الكامل لأهداف الشركة يستطيع المحاسب أن يصور القوائم المالية، محمداً بذلك رقم الأرباح محمداً بناء على رغبة الإدارة، وبما يحقق لها بعض الأهداف المنشودة، ويطلق على هذه العملية إدارة الأرباح (Earnings Management)، تعتبر عملية تحويل الأرقام المحاسبية وذلك عن طريق الاستفادة من الفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية واختيار أدوات القياس والافصاح عن تحويل القوائم المالية مما يجب ان تكون عليه، إلى ما يرغب القارئ على إعدادها أن تكون عليه، ويتضح على أنها هي شكل من أشكال التلاعب في محنة المحاسبة، لكن ممارسة هذا التلاعب في المحاسبة تتم في ظل الطرائق والقواعد المحاسبية.

ونظرا للظروف السائدة في إقليم كردستان و محاولة كثير من الشركات تجميل بياناتهم المحاسبية سعيا منهم لتحسين الوضع المالي، سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، أو كعامل اساسي للتهرب من الضريبة، تلجأ تلك الإدارات لممارسة ادارة الارباح، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة.

منهجية الدراسة

1.1.1 مشكلة الدراسة

إن الهدف الأساسي للمحاسبة هو القياس و توصيل البيانات والمعلومات إلى متخذي القرارات من المستخدمين، ومن بين المستخدمين السلطة المالية المتمثلة بالبحرمن و اجراءات الفحص الضريبي، إلا أنه في الواقع هناك بعض الاجراءات والأساليب التي تساهم في تقليل من دقة وصحة المعلومات، مما تكون المعلومات والبيانات غير دقيقة، وقد تكون هناك قوائم دخل غير حقيقية، كون لها تأثير على متخذي القرارات لعدم واقعية تلك البيانات والمعلومات. وعليه يمكن أن تكون هناك بعض من الأسئلة تساهم في توضيف مشكلة الدراسة :

- هل توجد علاقة بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي؟
- هل أن ممارسات إدارة الارباح أثرت على تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي؟
- هل الإجراءات المتبعة من قبل إدارة أغلب الشركات تدرج ضمن نطاق ادارة الأرباح؟
- هل هناك تطبيق لمنهج العناية المهنية اللازمة من قبل محاسبي الشركات والمدققين لكشف موضوعية وموثوقية البيانات والمعلومات المالية في القوائم المالية وعدم تأثيرها بأساليب إدارة الأرباح؟

1.1.2 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع إدارة الأرباح، كونها تمثل مشكلة مهمة لا سيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها، لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها، ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهذه النتيجة ليست النتيجة الحقيقية للنمو الاقتصادي للشركة. يتبين لنا من خلال الدراسة أهمية الضريبة بالنسبة للإقليم والتي تعتبر مصدرا من مصادر الإيراد للحكومة، لذلك لا بد من التأكد من مدى صحة و مصداقية أرباح الشركات، لتكون مقدار الضريبة صحيحا و دقيقا بالاجمال. كما تأتي أهمية الدراسة في التعرف على الدور المناط بالمدققين الماليين في كشف تلك الأساليب والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي تخدم عدة فئات، كالمستثمرين والمحللين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

1.1.3 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى تحقيق عدد من الاهداف المتكاملة مع بعضها، وتحدد هذه الأهداف في الآتي :

- استعراض أهم الممارسات لإدارة الأرباح.
- بيان دوافع الإدارة من استخدام اساليب إدارة الأرباح وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية المقدمة إلى الجهات الضريبية.
- بيان دور المحاسبين والنظام المحاسبي وأخلاقيات المهنة وأثرهم على ممارسات إدارة الأرباح.
- بيان دور المدقق في التعرف على آثار نتائج إدارة الأرباح لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات.
- بيان الأساليب التي تستخدم من قبل الشركات لتخفيض الربح في القوائم المالية، ممارسة التهرب من الضريبة.
- ابراز العلاقة وأثر بين كل من أساليب إدارة الأرباح والتهرب الضريبي.

1.1.4 فرضية الدراسة

تكن الفرضية الرئيسة للدراسة بما يأتي :

إن استخدام أساليب إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالحسابات، سيؤدي إلى تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي، وتشتق من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية :

1.1.4.1 الفرضية الفرعية الأولى : توجد علاقة و أثر ذات

دلالة إحصائية بين أساليب ممارسة إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي، ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم صياغة الفرضيات الآتية :

- الفرضية الصفرية : لا توجد علاقة و أثر ذات دلالة احصائية بين ممارسات

، فضلا عن استخدام شبكة (Internet).

- المنهج الوصفي: اذ اعتمد الباحث على هذا الاسلوب في الجانب الميداني من الدراسة ، وذلك باعداد استمارة استبانة لغرض طرح آراء عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين والمخمين لضريبة الشركات في اقليم كوردستان حول موضوع الدراسة ، وسيتم تحليل النتائج باستخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS).

1.1.4.6 مجتمع وعينة الدراسة

ان الدراسة اعتمدت على استطلاع آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة العاملين في مجال عملهم كراقب حسابات ، ومخمين لضريبة الشركات في اقليم كوردستان، لكونهم قائمين على ابداء رأي فني محايد حول القوائم المالية للشركات، وذلك لاتصالهم المباشر في عملهم مع القوائم المالية للشركات.

B- الفصل الاول: إدارة الأرباح ووسائل الحد من ممارستها

2.1 المبحث الاول: مفهوم وتعريف ادارة الارباح

من أكثر الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة وبالتحديد بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي و بدايات القرن الحالي التي كانت على رأسها فضيحتي Enron و WordCom وهي قضية غش التقارير المالية . ولعل أكثر القضايا ذات الارتباط بغش التقارير المالية والتي نالت اهتمام الكثير من الباحثين هي قضية ادارة الأرباح، حيث ركز الكثير من البحوث على دراسة الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في أرقام الأرباح وكيفية اكتشافها، وقدم الفكر المحاسبي في هذا المجال نماذج عديدة ، لاكتشاف ادارة الارباح (مبارك، 2010:3). أن لإدارة الأرباح تسميات عديدة منها: الإبداعية ، الإبتداعية ، المصطنعة ، الخلاقة أو التجميلية ، وقد أطلق عليها ايضا بالتلاعب والخداع والتحريف ، وسأها بعضهم بالخداع في يد المحاسبة ، أو العبث بالدفاتر أو التقارير التجميلية او هي فن طبخ الدفاتر وفن حساب أرباحها وفن عرض الميزانية و احكام أو فن توفير المال (حاد ، 2005:65) فلا بد عند ظهور أي ظاهرة الخطوة الأولى التي تتبع من قبل ذي الخبرة في المجال هي وضع تعريف لتلك الظاهرة ، وفي نطاق المحاسبة تم تعريف ادارة الارباح بطرائق مختلفة من قبل جهات مختلفة ، ومن التعاريف الثابته في القرن الماضي التي تعتبر تأريخ ظهور ادارة الارباح: على ان سلوك ادارة الارباح هي الجهود المبذولة لتخفيف الانحرافات التي تحدث في أرباح الوحدة الاقتصادية عن رقم الرخ العادي أو المتوقع من قبل الوحدة الاقتصادية (Moses, 1987:360). وقد عرفها (Davidson et al, 1987:17) بأنها عملية لاخذ خطوات مدروسة مقيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لانجاز المستوى المطلوب من الأرباح الظاهرة في القوائم المالية . وفي تعريف آخر ل (shipper 1989) نقلا عن (امينة) الذي عرفها على: انها تدخل متمعد في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بغية تحقيق بعض المكاسب الخاصة (امينة ، 2011: 4)

وفي رأي بعضهم الآخر مثلا، حسب (Healy and Whalen, 1999) إن إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم المدراء الحكم الشخصي في التقارير المالية و في هيكلة المعاملات للتلاعب بالتقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة عن طريق غش حول الأداء الاقتصادي للشركة أو التأثير على نتائج الأعمال ، غالبا مصطلح إدارة الأرباح

إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بهدف التهرب الضريبي .

- **الفرضية البديلة** : توجد علاقة و أثر ذات دلالة احصائية بين ممارسات إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بهدف التهرب الضريبي .

1.1.4.2 الفرضية الفرعية الثانية : إن الإطار المفاهيمي

للمحاسبة تعمل على الحد من أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي. و تشتق منه الفرضيات الآتية :

- **الفرضية الصفرية** : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة واعتماد اساليب ادارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي.

- **الفرضية البديلة** : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة واعتماد اساليب ادارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي.

1.1.4.3 الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية بين الاجراءات الرقابية والتدقيقية للحد من أساليب إدارة الأرباح واعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي. وتشتق منه الفرضيات الفرعية الآتية :

- **الفرضية الصفرية** : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاجراءات الرقابية والتدقيقة للحد من اساليب ادارة الأرباح و اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي .

- **الفرضية البديلة** : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاجراءات الرقابية والتدقيقة للحد من اساليب ادارة الأرباح و اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي .

1.1.4.4 الفرضية الفرعية الرابعة: وجود فروقات ذات

دلالة احصائية لإجابات افراد عينة الدراسة من جهة وبين آراء كل من (المحاسبين القانونيين والمخمين) من جهة اخرى حول محاور الدراسة.

و تشتق من الفرضية الرئيسية الفرضيات الآتية :

- **الفرضية الصفرية** : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية للاجابات حول محاور الدراسة .

- **الفرضية البديلة** : توجد فروقات ذات دلالة احصائية للاجابات حول محاور الدراسة .

1.1.4.5 اسلوب الدراسة و مصادر جمع البيانات

استخدم الباحث في هذه الدراسة على اسلوبين وبالشكل الآتي:

- المنهج النظري: اذ اعتمد الباحث على هذا الاسلوب في الجانب النظري من الدراسة معتمدا على مجموعة من الكتب ، والدوريات والاطارخ الرسائل العلمية، العربية والأجنبية ، والتقارير الصادرة عن الهيئات المحاسبية المهنية ، يضاف لها القوانين والأنظمة والتعليقات المتعلقة بالدراسة

أن تأخذ الشكل القانوني ويمكن أن لا يتم كشفها حتى من قبل المدققين ، لانه مورش في حدود المبادئ والسياسات المحاسبية ومن قبل محاسب ملم بالمبديء والقويد المحاسبية .

من التعاريف السابقة يتبين للباحث أن إدارة الأرباح تتصف بما يلي :

- هي شكل من أشكال التلاعب و الاحتيال في محنة المحاسبة .
- ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية .
- ممارستها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- المارسون لإدارة الأرباح غالبا ما يمتلكون قدرات محنبة محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم و تحويلها و تحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه .

2.2 المبحث الثاني الدوافع وراء ممارسة إدارة الأرباح و

اخلاقيات المهنة

2.2.1 دوافع ادارة الارباح

يتم القيام بإدارة الأرباح عن طريق زيادة أو تقليل أرباح الفترة الحالية إلى الأرباح غير المدارة. زيادة الأرباح تشمل المبالغ في الإيرادات والأرباح و/ أو تقليل المصاريف والخسائر. العكس هو الصحيح، إذا كان الهدف هو تقليل أرباح الفترة الحالية، وهو تقليل من قيمة الإيرادات والمكاسب و/ أو المبالغ في المصروفات والخسائر (Schilit,2002:26). قبل نصف قرن حددت هيپورث ((Hepworth عدة دوافع بما في ذلك وجود رسوم الضريبة على أساس الدخل والثقة من قبل المساهمين والعاملين في إدارة قادرة على تقرير أرباح مستقرة والتوقعات النفسية المتعلقة، الزيادة أو النقص في الإيرادات المتوقعة. تحدد بعض الضريبة كدافع رئيس لممارسة إدارة الأرباح وذلك من قبل (Niskanen و (2000 Keloharju) على سياق فنلندا ومن قبل (Herrmann 1996)) و (Inoue) في اليابان (Amat& Gowthorpe,2004,5). تم اختبار هذه التوقعات في العديد من الدراسات ، حيث كان تجميل الدخل منتشر بكثرة، والدراسات كانت من قبل (Beidleman 1973; (Ronen and Sadan 1981)، وفي دراسة حديثة في تقريرها (Graham et al 2005)، " أكثرية ساحقة 96.9٪ من المشاركين في الاستطلاع المشار إليه يفضلون طريقة تجميل الأرباح" (Tucker&Zarowin,2006:253). بينما يجد (Dechow& Skinner,2000:242) الدوافع من قبل الإدارة بكل من:

(1) تجنب الخسائر.

(2) زيادة في الأرباح التي يجب أن تعلن في التقارير الربع سنوية .

(3) تلبية توقعات المحللين لأرباح ربع سنوية .

مع كل هذا أن الدافع الحقيقي وراء ممارسات إدارة الأرباح هو تضارب المصالح بين جماعات المصلحة المختلفة، إدارة مصلحة المساهمين هي لدفع ضرائب و توزيعات أقل. المستثمرون والمساهمون محتمون بالحصول على المزيد من أرباح الأسهم وأرباح رأس المال. إن السلطات الضريبية في البلاد ترغب في جمع المزيد من الضرائب. الموظفون المهتمون بالحصول على أفضل الرواتب وحصص ربح أعلى. لكن إدارة الأرباح تضع مجموعة واحدة أو اثنتين بموقع مميز على حساب الآخرين (Sen & Inagna,2005:5) تعدد الدوافع وراء ممارسات ادارة الارباح من قبل لإدارة ، لكن يمكن الاشارة الى اهم هذه الدوافع بالآتي :-

متعلق بالزيادة المصطنعة أو نقصان في الأرباح أو الايرادات أو ربحية السهم من خلال التكتيكات المحاسبية (Salome,2012:7) . و (Mulford & Comisky, 2002:66) أشارت إلى أن الإدارة تستطيع من خلال الحرية أو المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة أن تغير الانطباع عن أداء الشركة باستخدام الأساليب المحاسبية. أو يمكن تعريفها على انها إساءة استعمال المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وهو ما يطلق عليه إدارة الأرباح. فمرونة المبادئ المحاسبية تسمح للإدارة بإظهار رقم الأرباح الذي يتناسب مع رغبتها. دراسة (Schroder et Al) قدمت تعريفا لإدارة الأرباح: على أنها محاولة الإدارة التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية. وقد أكدت الدراسة على أن الإدارة لديها حرية كبيرة لاختيار الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية. (Schroder et Al, 2005:149).

وتعرف إدارة الأرباح على انها محاولة للتأثير في الأرباح المفضح عنها ، أو التلاعب بها باستخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الاعتراف بنود غير متكررة على أنها متكررة، تأجيل أو تعجيل الاعتراف ببعض المصروفات أو الايرادات، أو استخدام اساليب أخرى مصممة للتأثير في أرباح المدى القصير (Akers et al,2007:65).

كما أن إدارة الأرباح تعرف: بأنها اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الشركة لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للشركة ، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير. (الداعور و عابد، 2009:832). كما يمكن تعريف إدارة الأرباح: بأنها استراتيجية تستخدم من قبل إدارة الشركة للتلاعب عمدا بأرباح الشركة بهدف تطابقها مع هدف محدد مسبقا. كما أن إدارة الأرباح هي ممارسة غير أخلاقية ولكن ليس بالضرورة ان تكون دائما غير قانونية (Musfiqur et al,2012:23). وفي ظل تفويض المساهمين للإدارة سلطة اتخاذ القرارات يمكن للإدارة من استغلال المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية مما يترتب عليه القيام بالاختيار من بين البدائل المحاسبية الخاصة بالشركة ، وقد يتولد لدى المديرين دافعا قويا لاختيار الطرائق والبدايل المحاسبية التي من شأنها تعظيم منفعتهم الشخصية الحالية والمستقبلية وذلك من خلال ما يسمى بعملية إدارة الأرباح (الجماني، 2015). ورغم أن معظم الباحثين يضيفون السمعة السلبية على إدارة الأرباح، إلا أن بعضهم مثل (Mckee, 2005:82) اتخذ موقفا معاكسا حين وصفها أنها إجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية، يقصد بها إذا مورست مثلاً ضمن أسلوب تمهيد الدخل تحقيق الثبات النسبي للأرباح التي يجعلها قابلة للتنبؤ، أما (Ronen and Yaari) فقد اتخذوا موقفاً متوسطاً حيث أشار إلى أن الأثر الذي ينشأ عن إدارة الأرباح قد يكون مفيداً، إذا ما نظر إليها باعتباره توفر للملاك وغيرهم من أصحاب المصالح مؤشراً عن أداء الشركة في الأجل الطويل، حتى لو أخفت عنهم أدائها الحقيقي في الأجل القصير (نوروالعوادة، 2015:9).

و ترى الباحث ان اداره الارباح عبارة عن ممارسات متمعددة من قبل الادارة بشأن تحديد الربح والتقرير عنه، لكي يعكس رغبات ومصالح الإدارة أكثر من كونه انعكاسا للاداء الاقتصادي الحقيقي للشركة ، وأن تلك الممارسات تأخذ بعدين اساسيين إما : زيادة الارباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية. أو تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية، وهذه الممارسات يمكن

الأرباح عن طريق إدارة أرباح الشركة بالأخص، إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح، وقد بين Tonge وآخرون في قضية شركة إنرون، أن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في استلام مكافآت ضخمة من الشركة على حساب إدارة أرباح الشركة (تيجاني، 2012:37).

8. تفادي التكاليف السياسية :

أن التكاليف السياسية تشكل دافعا لتلاعب الإدارة بالأرباح، كما ينظر لإدارة الأرباح على أنها استراتيجية استخدمتها شركات النفط والغاز أبان غزو العراق للكوييت عام 1990م، حيث تسبب الغزو في ارتفاع مفاجيء لاسعار المنتجات النفطية وكانت التوقعات زيادة الأرباح لتلك المؤسسات، لكن الدراسة اثبتت ان المؤسسات قامت بتخفيض ارباحها تجنباً للضغوط والتدخلات الحكومية التي تؤدي الى فرض تكاليف إضافية عليها(التميمي والساعدي، 2015:50).

2.2.2 أخلاقيات المهنة والبعد الأخلاقي لإدارة الأرباح

إن كل مهنة تحتاج إلى معرفة ومهارة خاصة بالإضافة، أن لكل مهنة أخلاقيات وقواعد يجب الالتزام بها عند ممارستها وأن اخلاقيات اي مهنة هي المبادئ الأخلاقية والقواعد التي تمارس و أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم ، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أديبا وقانونيا .ويعرف (المعاصدي) أخلاقيات المهنة: الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، و توضيح ما هو مقبول أو صحيح و ما هو مرفوض أو خاطيء نسبيا في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون ، والذي تؤدي فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة الشركة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده (الغضنفرى، 2013:54). لذلك فلا بد من ضرورة أنظمة وقواعد لكل المهنة ، منها المحاسبة وبالأخص الجانب العملي منها ، وهذه الأنظمة تشمل كل من الأسس واخلاقيات المهنة والحقوق والواجبات والمخطورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة المهنة (تيجاني، 2012:39).

كما بين Fatt إن المحاسبين لديهم التزام تجاه كل من الشركات التي يخدمون فيها تجاه مهنتهم ،تجاه المجتمع وايضا تجاه انفسهم للحفاظ على أعلى معايير أخلاق المهنة (Fatt,1995:997). وهناك العديد من المنظمات، والهيئات المهنية المحلية، والإقليمية، والعالمية التي تقوم بوضع قواعد للسلوك و أخلاقيات المحاسبية ، لأن هذه القواعد تؤثر على سلوك المحاسبين عند ممارستهم للمهنة. المنظمات المحاسبية تقوم بتفقيح وتعديل هذه القواعد التي اصدرتها بشكل دوري لتتكيف مع البيئات الإجتماعية، والاقتصادية، والتجارية، والمحاسبية المتغيرة، كل هذا لتساعد المحاسبين في الوفاء بالالتزامات تجاه مهنتهم بشكل كفوء ونزيه (Onyebuchi, 2011:276). من اهم هذه المنظمات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي يقوم بوضع قواعد السلوك المحاسبي للمحاسبين حول العالم وبالنسبة لاخلاقيات ممارسة المهنة توضع من قبل مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (IESBA) يتكون من ثلاثة أجزاء الجزء الأول A يحدد المبادئ الاساسية لاخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين ، ويوفر اطارا لتطبيق هذه المبادئ ، اما الجزء الثاني والثالث B,C يوضحان كيفية تطبيق هذه المبادئ في حالات معينة ، ويوضحان أيضا التهديدات التي تواجه المحاسبين وكيفية التصرف وأمثلة على الضمانات الملائمة لمواجهة التهديدات (www.ifac.org). ويحدد الدليل المبادئ الاساس كالاتي (IFAC, 2010:10) :

1. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تقوم الشركات بإدارة أرباحها بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء الشركات التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها (Mulford & Comiskey, 2002:5).

2. التأثير على أسعار الأسهم : تمثل الأسهم بشكل عام ملكية الشركة المساهمة . والسهم هو وثيقة ملكية صاحبة حصة مشاعة من موجودات الشركة . ويتمتع حامل السهم بحقوق أهمها الحصول على عائد ناتج من استثمار أمواله وحقه في التصويت في جمعية المساهمين (وعلى هذا استثناءات) وتميز الشركة المساهمة بأنها ذات مسؤولية محدودة فلا تتعدى في ديونها مقدار ما دفع المستثمرمن قيمة اسمية للسهم (الوزي، 2013:25).

وترى الباحث أن العائد على الأسهم والسعر السوقي للاسهم يعتبر من أهم ما يأخذه المساهمون بنظر الاعتبار، والشركة المساهمة هي شخصية مستقلة عن ملاكها وذلك لفصل الملكية عن الادارة، ومن الناحية النظرية أن مجلس الإدارة يعتبر بمثابة الوكيل الذي يحرص على مصلحة المساهمين.

3. تهرب من الضريبة : قد يكون لدى الشركات الكبيرة وذات هوية بارزة حافز لإدارة أرباحها نحو الانخفاض في محاولة لتكون أقل وضوحا للجهات الرقابية (Mulford & Comiskey,2002:7).

و ترى الباحث أن بسبب دفع ضريبة الدخل المفروضة عليهم حسب قانون كل دولة، حيث ان الضرائب المدفوعة لمؤسسات الدولة تعتبر تكاليف للوحدة الاقتصادية ، تحاول هذه الاخيرة إيجاد سبل للحد من مبلغ الضريبة المفروضة.

4. زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية، بهدف تقييم أداء الشركات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه الشركات، لذلك تلجأ تلك الشركات إلى استخدام أساليب التلاعب بالأرباح بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض (الخلي، 2009:24).

5. لغايات التصنيف المهني : يتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك عن طريق ممارسة إدارة الأرباح.

6. لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدير وموظفوا الشركة من تداول أسهم شركتهم بجرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدبرون من استخدام أساليب إدارة الأرباح لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة (تيجاني، 2012:37).

7. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أداها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الادارة أمام مجالس الإدارة (طينة ، 2012:74)، أما يقوم بزيادة

الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات). أي ان الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة المستحقة عليه دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون .

2. التهرب غير المشروع: هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه ، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب ، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة ، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

3. التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية. ويمتاز هذا النوع بأنه سهل المتابعة والاكتشاف لأن حدوثه تكون داخل حدود الدولة .

4. التهرب الدولي: وهذه الصورة من صور التهرب إذ تتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض). وذلك عن طريق قيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بدولة أخرى (سواء حملته جنسية أخرى، أو اقامته على اراضيها ، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزامات الضريبة .

3.2 المبحث الثاني: ممارسات ادارة الارباح للتهرب الضريبي ، طرائق اكتشافها وقياسها

بما أن إدارة الأرباح تعرف على أنها تلك العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المثبتة أو المسجلة في الحسابات. و لما كانت ضريبة الدخل أحد الأهداف التي يخطط لها المكلف "أفراداً أم شركات" ويرسم السياسة المالية للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، بالمقابل تسعى الدولة ضمن أجهزة الجباية التابعة لها المثلثة بالسلطة المالية أو الإدارة الضريبية تحقيق سياستها المالية والضريبية بصفتها إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، عبر النظام الضريبي والذي يفترض أن يتصف بالفعالية المطلوبة. يثار هنا التساؤل في كيفية التوافق بين مصالح كل من المكلف و المجتمع والدولة؟ المكلف يسعى إلى التفتير في تحقيق مستوى من الإذعان الضريبي الذي يقتنع به على وفق وعيه وثقافته الضريبية، والمجتمع يسعى في الحصول على عوائد الإيرادات الضريبية التي تسعى الدولة تحقيقها ومنها الأهداف الاقتصادية، المالية، الاجتماعية والسياسية. لذا فإن المكلف يدور الشكوك و عدم التأكد في مدى إمكانية تحقيق ذلك المستوى من الإذعان الضريبي، فضلاً عن محاولاته التخلص من العبء الضريبي عبر إجراءات واساليب ادارة الارباح و تحاول الباحث في هذا المبحث توضيح المتعلق بكل من أساليب إدارة الأرباح و الفجوة الضريبة من

1. النزاهة Integrity : ينبغي على المحاسب أن يكون صادقاً ومستقيماً ونزيهاً في كل علاقاته التجارية والمهنية.

2. الموضوعية Objectivity : يجب على المحاسب أن يكون محايداً ولا يسمح بالتحيز و تضارب المصالح أو التأثير غير المشروع أو النفوذ عليه من قبل الآخرين للتأثير على الأحكام المهنية و التجارية .

3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة Professional Competence and Due Care : يجب على المحاسب الحفاظ على مستوى عالٍ من الكفاءة والمهارة اللازمة حتى تكون في المستوى المطلوب لكي يضمن تلقي العميل او صاحب العمل الخدمات المهنية المختصة استناداً على اخر التطورات في الوقت الحالي في التشريعات والتقنيات والعمل بجد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

4. السرية Confidentiality : يجب على المحاسب احترام السرية والمحافظة على المعلومات التي حصل عليها من خلال علاقاته المهنية والتجارية ، وان لا يبيح بها الى الطرف الثالث دون السلطة المحددة ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب الكشف، أو استخدام المعلومات لمنفعة شخصية للمحاسب أو لطرف ثالث.

السلوك المهنية Professional Behavior: يجب على المحاسبين التقييد بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أي عمل يسيء للمهنة.

C- الفصل الثاني ضريبة الدخل على أرباح الشركات وممارسات إدارة الأرباح وطرائق اكتشافها

3.1 المبحث الاول: مدخل إلى التهرب الضريبي

3.1.1 مفهوم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً متعمداً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش. وفي هذا المجال يجب التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، إذ يعرف التهرب الضريبي بأنه مخالفة غير مشروعة تتم من خلال مخالفة النصوص التشريعية (وهبة)، ويعرف أيضاً بأنه تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة (ابراهيم، 2015:4). و ترى الباحث يمكن تعريف التهرب الضريبي بمحاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية او جزئية أي قصور المكلف تجاه القوانين ، أما التجنب الضريبي من خلال التعريف السابقة نرى بأنه هو وجود الثغرات في قوانين الضريبة أو عدم انتاج أو استهلاك الشيء الذي يخضع للضريبة أو قيام بالنشاطات التي تخفف الضريبة .

3.1.2 انواع التهرب الضريبي

بعد تناولنا للتهرب الضريبي يمكن التطرق لتحديد انواع التهرب الضريبي بالآتي (كاظم، 2014:14):

1. التهرب المشروع: هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض

قبل الشركات.

3.2.1 اثر ممارسات إدارة الأرباح على التهرب الضريبي:

إن بعض الشركات تقوم بممارسة إدارة الأرباح وذلك عن طريق التلاعب برقم ربح الشركة . إن عددا من هذه الشركات سيقوم بإظهار الربح في قائمة الدخل على غير حقيقتها بأكثر من الواقع وذلك يكون له دافع معين حسب الهدف الذي حددته الشركة أي يكون لجذب المستثمرين ، أو التأثير على أسعار أسهم الشركة في السوق.... الخ .في كل الأحوال الإدارة هي المسؤول الوحيد لتزويد الجوانب المستفيدة بالمعلومات الكاملة حيث يكون له خاصية المعلومات ، أما عدد معين من الشركات سيقوم بإظهار رقم الربح الموجود في قائمة الدخل بأقل من اللازم ، وهنا يتبادر سؤال الى الأذهان : ما الهدف من وراء تقليل الربح؟ الجواب الصحيح هو التأثير على الضريبة المفروضة للشركة .

حيث يشير ان (Kamau & mutiso,2012:83) في دراستهم ان التهرب الضريبي يعتبر كعامل رئيس لممارسة ادارة الارباح نحو تخفيض الربحية في شركات القطاع الخاص في كينيا .

هذا يحدث عندما تحقق لشركة الأهداف الأخرى المذكورة عند استخدام إدارة الأرباح لتعظيم الربح اي في هذه الحالة يكون مبلغ الضريبة أهم من كل الأهداف الأخرى ، او سيكون بدون علم المساهمين ، في هذه الحالة المسؤول عن هذه الممارسات سيكون مجلس الإدارة الذي سيعمل نيابة عن المساهمين ، أو ستمارس إدارة الأرباح مع علم المساهمين، لأن المساهمين يعتبرونها ضرورية لتعزيز قيمة الشركة و مفيدة لمصلحتهم الشخصية وهنا يقبل المساهمون بتوزيعات أقل أو سيحدث عادة عند شركات الأشخاص (Desai and Yorke & amidu,2016:113). حسب (Dharmapala, 2004:6) يؤثر الى صعوبة اكتشاف تقنيات التهرب من الضريبة لأن الإدارة تمارسها بسرية تامة أو عن طريق ارباك او تشويش المعاملات كي تكون غير مفهومة. و يمكن الاشارة الى طرائق ادارة الارباح التي تستخدم في مجال تقليل الربح الموجود في قائمة الدخل :

1. نقل الايرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة : إن الاعتراف بالايراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك " SEC "، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالايراد بشكل 70% من إجمالي مخالفات المحاسبة والتدقيق المنشورة من الهيئة في الفترة من 1982م وحتى 1989م. ان الهدف من نقل ايرادات الفترة الحالية إلى فترات لاحقة هو انخفاض أرباح الفترة الحالية و ذلك بهدف التأثير على الضريبة (Schilit&Perler,2010:159).

2. انشاء حسابات ادخارية وتخريها في فترات مالية لاحقة : إن بعض الشركات عندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع، تقوم بإنشاء حسابات ادخارية خاصة، بهدف تخريها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الايرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعباً (الحلبي،2009:36).اذ يؤثر هذا على تخفيض الأرباح في الوقت الحالي أي أن الضريبة المفروضة لهذه السنة تكون على غير حقيقتها أي يؤثر سلبا على الضريبة .

3. نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة : تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات تدفع المديرين إلى عمل التلاعب

في السجلات المحاسبية، لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل (الاعا ، 2011:103) . و توقع ظروف مستقبلية صعبة أمام الشركة هو ما يدفع الإدارة الى التفكير بنقل الأعباء المستقبلية إلى الوقت الحالي ، أو بهدف التخفيف من العبء الضريبي في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع. ويتم ذلك من خلال ثلاث طرائق (Mulford & Comiskey, 2002: 200)،(الحلبي،2009،38-37):

أ. القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة : حيث تقوم بعض الشركات أحياناً بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية ، مع أنها تخص أعمالاً وخدمات مستقبلية.
ب. الشطب غير الملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب من عمليات الدمج : تقوم إدارات بعض الشركات بشطب تكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج، بهدف تحقيق أغراض خاصة، لا يستطيع المدققون اكتشافها أو تبريرها.
ت. عملية تسجيل النفقات الاختيارية في الفترة الحالية : يستخدم هذا الأسلوب في الأوقات التي تكون فيها الشركة قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الحالية، حيث تقوم الإدارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة المالية الحالية.

و ترى الباحث أن لكل الطرائق المذكورة أعلاه في اطار التلاعب بتسجيل المصروفات يؤثر على الضريبة المفروضة لتلك الفترة ، و أن تسجيل المصاريف يجب أن يتم تسجيلها في نفس السنة التي تحدث فيها و ذلك لمبدأ السنوية و مقابلة المصاريف بايرادات نفس الفترة .

4. طرائق الاندثار : يمكن أن تستخدم الشركة إحدى طرائق الاندثار ذات معدل استهلاك أعلى في السنوات الأولى من عمر الموجود و ذلك لتخفيض الربح لتلك السنوات ، وبعدها تغير في طريقة الاندثار لذلك الموجود .

و ترى الباحث ان اختيار طرائق الاندثار الذي تسترد قيمة الموجود بشكل اسرع بالمقارنة مع الطرائق الأخرى تقوم بتخفيض الربح الموجود بقائمة الدخل و بذلك تؤثر على مبلغ الضريبة المستحقة ، وتغير طريقة الاندثار بعد تلك السنين عندما يتحسن الوضع المالي للشركة في هذا الوقت ايضا سيؤثر على الضريبة .

5. طرائق تقييم المخزون : إن توجه الشركات نحو طرائق تقييم المخزون الذي يقلل من ربح الشركة في حال توجه الأسعار نحو الارتفاع ، وتغير تلك الطريقة الى طريقة اخرى عند توجه الاسعار للانخفاض كل هذه الاساليب تؤثر على الضريبة المفروضة على الشركة (الحلبي،2009:38) .

و ترى الباحث ان استخدام أساليب إدارة الأرباح تؤثر على الضريبة المفروضة على ربحية الشركة ان الطرائق المذكورة أعلاه تؤثر على تخفيض الضريبة المفروضة على الشركة. بحيث يكون التخفيض هو الهدف من وراء استخدام إدارة الأرباح من قبل الشركة و هو أهم اهدافها .

اما باقي الطرائق الأخرى المذكورة في المبحث الثاني من الفصل الثاني في هذه الرسالة ايضا تؤثر على الضريبة المفروضة ،وسيصبح التأثير هذه المرة بعكس الحالة الأولى لأنه يؤدي الى تعظيم الضريبة المفروضة على الشركة في هذه الحالة تكون لدى الشركة أهداف أخرى أهم من التأثير على الضريبة، كجذب المستثمرين والمساهمين والحصول على القروض من الأطراف الأخرى... الخ.

3.2.2 اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

نظرا لأن توقعات المحللين الماليين يتم بنائها جزئيا على المعلومات التي تقدمها الادارة ، لذلك قد تحاول الادارة تحقيق تلك التوقعات للحفاظ على سمعتها وأيضاً الحفاظ على أسعار أسهم الشركة .

بالرغم من ان هناك شركات قد تحقق مستويات أرباح تتفق مع توقعات المحللين الماليين بطريقة مشروعة و دون التلاعب في رقم الأرباح ، إلا أن هناك بعض الشركات والتي تواجه ظروف معينة قد تجعلها تعجز عن تحقيق رقم أرباح يتفق مع توقعات المحللين الماليين ، لذلك يجب على المراجعين والمستثمرين أن يفحصوا بدقة المراسلات التي اتبعتها الشركات التي حققت مستويات أرباح تتفق تماما مع تنبؤات المحللين الماليين و بصفة دائمة (معروف، 73-72:2010).

و ترى الباحث أن أكثرية عمليات إدارة الأرباح هو تعظيم الايرادات سواء للتوافق مع تنبؤات المحللين أو فرصة الحصول على دين أو لارتفاع سعر سهم الشركة، أما في حالة تصغير الايرادات الاكثريه سيكون لتجنب مبلغ الضريبة واجبة الدفع وهذا النوع يمكن ان يعتبر أكثر الحالات انتشارا في الاقليم و ذلك لضعف الحركة في السوق المالي وبالتالي عدم الاهتمام بأسعار الاسهم و توقعات المحللين.

D- الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

4.1 المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

4.1.1 مجتمع الدراسة والعينة :

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من المحاسبين المهنيين في عموم إقليم كردستان العراق، فئة المحميين للضرائب، حيث تشمل الفئة الأولى على جميع (المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات) فقط على حملة شهادة المحاسبة القانونية، والمرخص لهم بالعمل في إقليم كردستان العراق. و فئة المحميين ممثلة بالمحميين الذين يقومون بتخمين الضريبة المناسبة بالنسبة للشركات على مستوى إقليم كردستان.

أما فيما يخص عينة الدراسة فقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين لغاية تاريخ 2017/3/6 ، (77) شخصا بموجب الكتاب الرسمي المرقم (20) من قبل الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ، وقد حصل عليه الباحث من الجمعية نفسها في نقابة المحاسبين - أربيل ، وبذلك فإن مجتمع الدراسة بالنسبة للمحاسبين القانونيين يتكون من (77) فردا . أما فيما يخص عينة الدراسة فقد استخدم الباحث المعاينة البسيطة العشوائية لإختيار العينة ، وقام الباحث بإختيار عينة من المجتمع الأصلي والبالغ عددها (77) فردا ، إذ بلغت العينة المختارة (64) فردا وهي عينة ملائمة للدراسة عند مستوى ثقة (0.95) حسب معادلة ستيفن ثامبسون الاحصائية وهي تشكل نسبة حوالي (84%).

أما بالنسبة للفئة الأخرى وهي فئة المحميين للضرائب فقد اختار الباحث فئة المحميين لضريبة الشركات، لاتصالهم المباشر مع القوائم المالية للشركات وقيامهم بتخمين الضريبة المقبولة لكل شركة ، فقد بلغ عدد المحميين لضريبة الشركات (11) فردا ، لصغر حجم المجتمع فقد أخذ الباحث كامل المجتمع على مستوى اقليم كردستان . والجدول الآتي يبين عدد الاستمارات الموزعة على مستوى اقليم كردستان :

الجدول رقم (2)

عدد الإستمارات الموزعة والمقبولة في الدراسة

البيان	المحاسبين القانونيين		الإجمالي
	العدد	مخني الضرائب	
عدد الاستمارات الموزعة	77	11	88

تعتبر الأطراف الداخلية هي المسؤول عن ممارسات إدارة الأرباح، و لذلك تقوم باخفاء تلك الممارسات عن الجميع، عند ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح فإنها بذلك تكذب على المدققين و لجان التدقيق والمحللين والمستثمرين لتغطية تلك الممارسات، حيث ان الاطراف الخارجية المهتمة بالشركة لا يمكنها ملاحظة ما تفعله الإدارة يوميا، فإن المستثمرين والأطراف الأخرى يجب أن ينظروا بدقة الى بعض الأمور التي تمثل مؤشرا على احتمال وجود تلك الممارسات.

و لعل من أهم الأمور التي تعتبر مؤشرا على وجود إدارة الأرباح :

1. التدفقات النقدية غير مرتبطة بالأرباح :

يعتبر عدم الارتباط بين التدفقات النقدية من العمليات والأرباح أحد أهم المؤشرات وضوحا على أن الشركة قامت بتطبيق قواعد خطأ للاعتراف بالايادات، لأنه اذا تم الاعتراف بالايادات بطريقة صحيحة فإن التدفقات النقدية سوف تتحرك في نفس الاتجاه مع الايرادات وبالتالي الأرباح ، فمع استمرار النشاط تكتمل الدورة التجارية و تصبح النقدية متاحة لإعادة الاستثمار، عندما يقوم العملاء بالوفاء بالتزاماتهم في الوقت المحدد واما في حالة تأخر التدفقات النقدية بصورة جوهرية عن الايرادات فإن ذلك يعد مؤشرا على أن الشركة قد قامت بتضخيم الايرادات من خلال الاعتراف بمبيعات لا تخص الفترة أو إجراء مبيعات لعملاء قدرتهم الائتمانية ضعيفة أو لتسجيل مبيعات وهمية (احمد:2010:107).

2. أرصدة المدينون غير مرتبطة بالايادات :

عند مقارنة أرصدة المدينين والتدفقات النقدية من العمليات مع الايرادات والأرباح ، فإن ارتفاع رقم المدينون بشكل سريع و كبير عن الايرادات قد يكون مؤشرا على أن العملاء يواجهون مشاكل مالية أو قد يكون مؤشرا على أن الشركة تطبق ممارسات محاسبية للتأثير على رقم الأرباح عن طريق تسجيل مبيعات وهمية أو تضخيم الايرادات والمديونية .

3. مخصصات الديون المشكوك فيها غير مرتبطة مع أرصدة المدينون (المديونية) :

تحليل مخصصات أرقام الديون المشكوك في تحصيلها قد يقدم مؤشرا آخر على قيام الادارة بالتلاعب في رقم الايرادات وبالتالي رقم الأرباح . فالزيادة في رقم المدينون التي لا يقابلها زيادة في المخصصات قد يكون دليلا على أن الادارة قد سجلت الايرادات قبل موعد استحقاقها . و قد يكون أيضا مؤشرا على أن الادارة تتعمد تخفيض المخصصات المكونة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها او سجلت ايرادات وهمية (عبد المنعم، 2003:85).

4. الاحتياطيات غير مرتبطة بعناصر الميزانية :

عادة ما يتم استخدام الاحتياطيات لتحقيق مقابلة أفضل بين الايرادات والمصروفات و هذا يعتبر أساس مفهوم الاستحقاق في المحاسبة . و حيث إن الاحتياطيات يتم تكوينها قبل أن تكون الظروف التي تطلبت تكوينها معروفة بالتأكد ، لذلك فإن تكوينها يتدخل فيه الحكم الشخصي بشكل كبير و يكون للادارة العليا ، بما لديها من معرفة بظروف العملاء والشركة والصناعة ، هذا يحكم القرار بتحديد قيمة الاحتياطيات ، لذلك يجب على المدقق والمستثمرين ان يتفحصوا بدقة شديدة وكل المحفوظات الخاصة بالاحتياطيات التي تقدمها الادارة و كذلك أي أمور أخرى ترتبط بها لكي يمكنهم تحديد ما إذا كان التغير في حسابات الاحتياطيات يرتبط بأداء الشركة أم أن الغرض منه هو التلاعب بالأرباح .

5. اتفاق رقم الأرباح تماما و بصفة دائمة مع تنبؤات المحللين الماليين :

بنسبة 0%. ونلاحظ من خلال هذه النتائج بأن الفئات العمرية التي حصلت على نسب عالية تعد من الفئات العمرية المتقدمة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة، وفكرة عن المهنة وهذا ما يمكن أن يعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي تم إعداد الجدول الآتي :

جدول رقم (7)

المؤهل العلمي	التكرارات	%
دبلوم	0	.0
بكالوريوس	11	14.7
دبلوم عالي	19	25.3
ماجستير	31	41.3
دكتوراه	14	18.7
المجموع	75	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير جدول رقم (7) أن عدد من لديهم شهادة البكالوريوس هم من مخمخي ضريبة الشركات عددهم قليل وهم (11) فرداً أي ما يساوي (14.7%) من عينة الدراسة ، الا ان بقية المؤهلات العلمية من دبلوم عالي ، ماجستير و دكتوراه هم من المحاسبين القانونيين الذين يشكلون (64) فرداً، اي ما يساوي (85.3%) من عينة الدراسة .

4. توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة :

جدول رقم (10)

توزيع عينة الدراسة حسب المشاركة في البورات التعليمية أو التدريبية حول إدارة الأرباح و ضريبة الشركات

المشاركة في البورات حول إدارة الأرباح	التكرارات	%
نعم	16	21.3
لا	59	78.7
المجموع	75	100
عدد دورات إدارة الأرباح	1	66.7
	2	11.1
	3	22.2
	المجموع	9
المشاركة في البورات حول ضريبة الشركات	نعم	28.0
	لا	72.0
	المجموع	75
	1	66.7
عدد دورات ضريبة الشركات	2	20.0
	3	6.7
	4	6.7
	المجموع	15

لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي تم إعداد الجدول الآتي :

جدول رقم (8)

التخصص الوظيفي	التكرارات	%
مراقب حسابات	64	85.3

عدد الاستمارات المقفولة او الضائعة	13	-	13
عدد الاستمارات المفقودة	-	-	-
عدد الاستمارات المقبولة في الدراسة	64	11	75

المصدر : من اعداد الباحث بناء على فرز استمارات الاستبانة

4.1.2 خصائص العينة

قام الباحث باختيار مجموعة من المتغيرات للتعرف على خصائص عينة الدراسة التي شاركت في الإجابة عن استبانة الاستبانة عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة من أجل بيان بعض لحقائق المتعلقة بها، وفيما يأتي عرض لأبرز نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة :

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس :

لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب الجنس تم إعداد الجدول الآتي :

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	%
ذكر	60	80
انثى	15	20
المجموع	75	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن نسبة مشاركة الذكور في الدراسة بلغت 80% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 20% ونلاحظ من خلال هذه النسب بأن نسبة الذكور مرتفعة جداً مقارنةً بنسبة الإناث وهذا يدل على أن غالبية المحاسبين القانونيين والمخمين في اقليم كردستان هم من فئة الذكور ، أو قد يرجع ذلك إلى طبيعة المهنة ، أو تبعاً للمتغير الثقافي للمجتمع في الإقليم.

2. توزيع عينة الدراسة حسب العمر :

لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب العمر تم إعداد الجدول رقم (6):

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر (سنة)	التكرارات	%
أقل من 25	0	.0
25-3	16	21.3
3-45	28	37.3
45-55	19	25.3
55 فأكثر	12	16.0
المجموع	75	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول السابق إلى أن النسبة الأكبر من المحاسبين المهنيين اي القانونيين و المخمين لضريبة الشركات الذين يمثلون مجتمع الدراسة هم من الفئة العمرية (35 أقل من 45 سنة) بنسبة 37.3%، تليها الفئة العمرية (45 أقل من 55 سنة) بنسبة 25.3%، ثم الفئة العمرية (25 أقل من 35 سنة) بنسبة 21.3%، وأخيراً الفئة العمرية (55 سنة فأكثر) إذ جاءت بنسبة 16.0%. أما الفئة العمرية (أقل من 25 سنة) فلم يكن أي فرد من أفراد عينة الدراسة ضمن هذه الفئة العمرية لذلك جاءت

مخبر ضريبة	11	14.7
المجموع	75	100

أفرد أما البقية وهم (9) أفرد ف(6) منهم شاركوا في دورة واحدة و أحدهم شارك في دورتين و (2) منهم شاركوا في ثلاث دورات .

أما بالنسبة للدورات حول ضريبة الشركات الذين لم يشاركون في الدورات بلغ عددهم (54) فردا اي بنسبة (72%) ، اما الذين شاركوا في مثل هذه الدورات بلغ عددهم (21) فردا اي بنسبة (28%) ، من مجموع الذين شاركوا في تلك الدورات (15) منهم حددوا عدد الدورات : (10) منهم حددها بدورة واحدة ، و ثلاثة منهم شاركوا في دورتين حول ضريبة الشركات ، و واحد منهم شارك في ثلاث دورات حول ضريبة الشركات و واحد آخر شارك في أربعة دورات حول ضريبة الشركات.

وهذا يدل إما الى وجود عدد قليل من الدورات عن إدارة الأرباح ، أو عدم الاهتمام من قبل مراقبي الحسابات بتلك الدورات، أو عدم اهتمام الجهات المختصة بفتح الدورات في هذا المجال . أما عن الدورات حول ضريبة الشركات مقارنة مع الدورات حول إدارة الأرباح، فنلاحظ مشاركات أكثر من قبل الفئات المعنية وهذا يدل إما على اهتمام العينة بهذا المجال بحكم مهنتهم والتعامل مع الشركات أو يدل على وجود دورات أكثر والاشتراك فيها من قبل افراد العينة .

4.2 المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية (نتائج اختبار فرضيات الدراسة)

تم في هذا المبحث تحليل إجابات عينة الدراسة في استمارات الاستبانة وفقاً للأساليب الإحصائية التي تتلائم مع طبيعة أسئلة استمارة الاستبانة عن طريق استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, V 22)، إذ سيتم في هذا المبحث التعرف على مدى مطابقة آراء العينة المبحوثة من المحاسبين القانونيين والمخمين في إقليم كردستان مع آراء الباحث، من خلال حساب التوزيعات التكرارية، والنسب المتوية، فضلاً عن المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية و اختبار (T) للعينة لمقارنة متوسط اجابات عينة الدراسة، لجميع العبارات الواردة في إستارة الاستبانة، ومن ثم سيتم اختبار الفرضيات الخاصة بالجانب الميداني التي استند إليها هذا البحث باستخدام الأسلوب الإحصائي الملائم لكل فرضية، وذلك من أجل معرفة مدى تأييد عينة الدراسة لصحة فرضيات الدراسة من عدمه.

تم اختبار الفرضيات الاربعة الخاصة بالجانب الميداني للدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لكل فرضية من خلال برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS):

ولقبول كل فرضية من الفرضيات الدراسة أو رفضها تم الإعتماد على قيمة مستوى المعنوية (Sig) أقل من (0.05)، فإذا كانت قيمة (Sig) أقل من (0.05) فهذه الحالة تقبل الفرضية، أما إذا كانت قيمة (Sig) أكبر من (0.05) نرفض الفرضية.

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه " توجد علاقة وأثر ذات دلالة إحصائية بين أساليب ممارسة إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي "، والجدول الآتي يوضح نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى وكما يأتي :

الجدول رقم (14)

معامل الارتباط بين أساليب ممارسة إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب

الضريبي

المتغير المعتمد	المتغير المستقل	تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي	القيمة الإحصائية (Sig.)
-----------------	-----------------	-----------------------------------	-------------------------

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يوضح الجدول أعلاه بأن مجموع الدراسة يتكون من فئتين، الفئة الأولى هم من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان ، إذ بلغت العينة المشاركة في هذه الدراسة من هذه الفئة (64) مفردة وبنسبة 85.7%، أما الفئة الثانية فتتكون من مخمين لضريبة الشركات في دائرة ضريبة الشركات، وبلغت العينة المشاركة في هذه الدراسة من هذه الفئة (11) مفردة وبنسبة 14.7%. وهذا يمكن ان تكون بمثابة تأكيد على الخاصية السابق ذكرها.

5. توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة :

لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة تم إعداد الجدول رقم (9) :

جدول رقم (9)

توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	%
أقل من 5	9	12.0
5-10	12	16.0
10-15	18	24.0
15-20	15	20.0
20 فأكثر	21	28.0
المجموع	75	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وفي الجدول رقم (9) نلاحظ بأن (21) فردا من عينة الدراسة من فئة (20) فأكثر ، أي بنسبة (28.0%)، وهذا يدل على أن لديهم الخبرة الكافية في مجال العمل المحاسبي . وذلك لأن جوابهم على فقرات الاستبانة يعتمد على الممارسات والخبرة المهنية المتراكمة لديهم، وهذا بالطبع يكون لصالح الدراسة ، يلي ذلك من لديهم خبرة ما بين 10-15 سنة والذين يصل عددهم الى (18) فردا ، أي ما يساوي (24%) من عينة الدراسة، وهناك (15) فردا من الذين يصل خبرتهم ما بين 15-20 سنة ، أي ما يساوي (20%) من عينة الدراسة، و(12) فردا من الذين لديهم خبرة ما بين (5-10) سنوات، أي ما يساوي (16%) من العينة ، و (9) أفراد ممن لديهم خبرة أقل من خمس سنوات وبنسبة (12.0%) من العينة.

6. توزيع عينة الدراسة حسب المشاركة في الدورات التعليمية أو التدريبية حول إدارة

الأرباح و ضريبة الشركات : لغرض بيان توزيع عينة الدراسة حسب المشاركة في

الدورات التعليمية أو التدريبية حول إدارة الأرباح و ضريبة الشركات تم إعداد

الجدول رقم (10) :

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن (59) فردا، أي ما نسبته (78.7%) من أفراد عينة الدراسة لم يشاركوا في دورات حول إدارة الأرباح ، أما البقية (16) فردا ، أي ما نسبته (21.3%) فإنهم شاركوا في دورات تدريبية أو تعليمية حول إدارة الأرباح، أما بالنسبة لعدد الدورات الذين حددوا عدد الدورات لا يتجاوز عددهم (7)

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي. تشير معطيات الجدول رقم (15) الى أن هناك تأثيراً معنوياً لممارسات إدارة الأرباح على التهرب الضريبي ، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (14.711) ، وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05) ، وقد فسر معامل التحديد (R^2) ما نسبته (16.8%) من التباين الحاصل في التهرب الضريبي ، أما النسبة المتبقية فتعود الى متغيرات أخرى ، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.438) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل في ممارسات ادارة الارباح بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في التهرب الضريبي بمقدار (0.438) ، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (3.835) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وتشير قيمة الثابت (c) إلى وجود التهرب الضريبي بمقدار (2.083) ، حتى لو كانت قيمة ممارسات إدارة الأرباح صفراً ، بموجب ذلك تم قبول الفرضية أي توجد أثر بين أساليب ممارسات ادارة الارباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي " ، والجدول رقم (16) يوضح نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية وكما يأتي :

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية ($\text{Sig.} \leq 0.01$)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية ($\text{Sig.} \leq 0.05$)

n=75

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي يتضح من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين متغير (دور مهنة المحاسبة والمخمين في الحد من أساليب إدارة الأرباح) ومتغير (اعتماد أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.311) وهذا يدل على وجود علاقة إرتباط جيدة بين المتغيرين ، فكلما زاد دور وفعالية مهنة المحاسبة في الحد من أساليب إدارة الأرباح، أثر ذلك إيجاباً على اعتماد أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، وعند مستوى معنوية بلغ (0.007) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤثر على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين والمخمين يؤيدون وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين دور مهنة المحاسبة في الحد من أساليب إدارة الأرباح و أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، لنا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة واعتماد اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي." و بهذا نرفض الفرضية الصفرية .

وكذلك يمكن التأكد من اثبات الفرضية عن طريق النسب المتوية لاجابات افراد العينة حيث يحتوي هذا المحور على (11) فقرة ، وبالنظر الى نتائج الاجابات في جدول رقم (12) نرى ان نسبة "15.05" عند مستوى (لا أتفق و لا أتفق تماماً)، اي لا يرون اي دور لمهنة المحاسبة والمخمين في الحد من اساليب إدارة الأرباح و استخدامها بهدف التهرب من الضريبة ، مقابل نسبة "68.19" عند مستوى (أتفق و أتفق تماماً) ، أي الذين يرون ان مهنة المحاسبة والمخمين لديهم دور في الحد من أساليب إدارة

أساليب ممارسات إدارة الأرباح	(0.410)*	(0.000) معنوي عالية
------------------------------	----------	------------------------

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية ($\text{Sig.} \leq 0.01$)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية ($\text{Sig.} \leq 0.05$)

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي. يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (اساليب ممارسات إدارة) ومتغير (تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.410) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين فكلما زاد استخدام اساليب ممارسة إدارة الأرباح أثر ذلك على تخفيض الأرباح بقصد التهرب من الضريبة المفروضة ، و مستوى معنوية بلغت (0.000) و مقارنة هذا المستوى بمستوى المعنوية للدراسة والبالغ (0.05) نجد انه توجد علاقة ارتباط معنوية عالية بين المتغيرين ، وهذا يدل على ان افراد عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين والمخمين يؤيدون وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين ممارسات إدارة الأرباح وهدف التهرب من الضريبة، لنا فإن هذه النتائج تؤكد قبول جزء من الفرضية الفرعية الاولى للدراسة أي " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب ممارسة إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي " وكذلك يمكن توضيح اسباب اثبات الفرضية الفرعية الأولى من خلال الاجابات حيث يحتوي هذا المحور على (11) فقرة حول محور الدراسة وبالنظر الى نتائج الجدول رقم (11) ، نرى ان نسبة "17.58" عند مستوى (لا اتفق و لا أتفق تماماً) ، اي لا يرون اعتماد إدارة الأرباح كوسيلة للتهرب من الضريبة ، مقابل "58.2" عند مستوى (أتفق و أتفق تماماً) ، أي الذين يرون ان اعتماد اساليب إدارة الأرباح تستخدم كوسيلة للتهرب من الضريبة ، وهذا يؤكد أن غالبية أفراد عينة الدراسة يؤيدون فرضية الدراسة اي ان استخدام اساليب ادارة الارباح تؤدي الى التهرب من الضريبة . اما حول الشط الثاني للفرضية " توجد أثر لأساليب ممارسات ادارة الأرباح على تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي " ، الجدول الآتي يوضح نتائج اختبار ذلك الجزء عن طريق اللجوء الى الانحدار الخطي البسيط لبيان ذلك الاثر، وذلك من خلال جدول رقم (15) وكما يأتي :

الجدول رقم (15)

تحليل اثر ممارسات إدارة الأرباح على التهرب الضريبي

المتغير المستقل	المتغير المعتمد			
	الثابت C	B	F	R^2
ممارسات ادارة الارباح	2.083 (5.266) t 0.000Sig. (0.438 (3.835) t 0.000Sig. (14.711) 0.000Sig. (16.8%

(14) نرى ان نسبة "10.0" عند مستوى (لا أتفق و لا أتفق تماما)، اي لا يرون اي دور للإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من أساليب إدارة الأرباح واستخدامها بهدف التهرب من الضريبة ، مقابل نسبة "68.95" عند مستوى (أتفق و أتفق تماما) ، أي الذين يرون ان الإجراءات الرقابية والتدقيقية سيكون لديهم دور في الحد من أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي وهم غالبية افراد العينة لهذا يكون بمثابة تأكيد على فرضية الدراسة .

1. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة :

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على "وجود فروقات ذات دلالة احصائية لإجابات افراد عينة الدراسة من جهة وبين آراء كل من (المحاسبين القانونيين والمحتمين) من جهة اخرى حول محاور الدراسة".

ويمكن تقسيم هذه الفرضية الى جزئين حيث الجزء الأول وجود فروقات ذات دلالة احصائية لاجابات افراد عينة الدراسة ، والجدول رقم (18) يوضح نتائج اختبار (t) لتلك الفرضية :

الجدول رقم (18)

لعينة واحدة لمقارنة متوسط اجابات عينة البحث للمحاور الثلاث مقارنة مع الوسط t اختبار الفرضي للاستارة (الوسط الفرضي=3)

المحور	N	الوسط الحسابي	الأخلاف المعياري	قيمة t	المعوية
إعتاد اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي	75	3.492	0.437	9.771	0.000**

جدول رقم (16)

معامل الارتباط بين دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب إدارة الأرباح و اعتاد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي

المتغير المعتمد	المتغير المستقل	الحد من اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي	القيمة الاحتمالية (Sig.)
دور مهنة المحاسبة والمحتمين	دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية	0.271	(0.019) معنوي
دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب ادارة الارباح	دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من اساليب ادارة الارباح	0.378	0.000**
دور مهنة المحاسبة والمحتمين	دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من اساليب ادارة الارباح	0.410	0.000**

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.05)

n= 75

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

نلاحظ في جدول رقم (18) مقارنة متوسط آراء عينة الدراسة للمحور الثاني حول (اعتماد اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي) باستخدام اختبار t حيث

الأرباح بهدف التهرب الضريبي وهم غالبية افراد العينة لهذا يكون بمثابة تأكيد على فرضية الدراسة .

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإجراءات الرقابية والتدقيقية للحد من أساليب إدارة الأرباح و اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ."، والجدول رقم (17) يوضح نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وكما يأتي :

جدول رقم (16)

معامل الارتباط بين دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب إدارة الأرباح و اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي

المتغير المعتمد	المتغير المستقل	الحد من اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي	القيمة الاحتمالية (Sig.)
دور مهنة المحاسبة والمحتمين	دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية	0.311**	(0.007) معنوية عالية

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.05)

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي. n= 75
يتضح من خلال الجدول أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين متغير (دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من أساليب إدارة الأرباح) ومتغير (اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.271) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين فكما زاد دور الاجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من أساليب إدارة الأرباح أثر ذلك ايجابا على اعتماد أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، وعند مستوى معنوية بلغ (0.019) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يشير الى وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين ، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين والمحتمين يؤيدون وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين دور الاجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من أساليب إدارة الأرباح و اعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، لنا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية البديلة والتي تشير الى انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين دور الاجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من أساليب إدارة الأرباح و اعتماد اساليب ادارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي." و بهذا نرفض الفرضية الصفرية . اي انه بالرغم من عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية عالية و لكن هذه العلاقة تعتبر معنوية اي وجود علاقة معنوية بين المتغيرين .

وكذلك يمكن التأكد من اثبات الفرضية عن طريق النسب المئوية لاجابات افراد العينة حيث يحتوي هذا المحور على (11) فقرة ، وبالنظر الى نتائج الاجابات في جدول رقم

E- الفصل الخامس: الاستنتاجات والمقترحات

مما عرض من خلال الجانبين النظري والميداني بالاعتماد على المصادر من الكتب والرسائل والاطارح الجامعية والجانب العملي من خلال استشارة استبانة جمع آراء كل من المحاسبين القانونيين والمحتمين لضريبة الشركات، وتحليل تلك النتائج توصل الباحث الى عدة استنتاجات و وعلى اساسها مقترحات مناسبة لبيئة اقليم كوردستان ، بناء على هذا ينقسم الفصل الى مبحثين آتيين :

5.1 الاستنتاجات

يعرض الباحث في هذا المبحث اهم ما تم التوصل إليه من استنتاجات في دراسته ، وكالاتي :

1. ان إدارة الأرباح التي تمارس اليوم في اقليم كوردستان أكثرها يكون الدافع وراءها لتحقيق اهداف المالكين للشركة ، والهدف الذي يحاول مالك الشركة التوصل اليه يكون لتفادي التكاليف السياسية و أن كلا منها يحتاج إلى ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض الربح الحقيقي للشركة . و السبب الرئيس وراء التهرب من الضريبة، يعود الى عدم وجود الثقافة والوعي الضريبي لدى المكلفين .

2. مؤهلات المحاسب والتي تتمثل بالالهام و الوحي والقدرة تعتبر من مصادر إدارة الأرباح ، الا ان وجود تلك الصفات تجعل التزام المحاسب بمهنته، يعمل بشكل مستقيم حتى مع وجود الضغوطات عليه ، و اخلاقيات المهنة تجعله بعيدة كل البعد من تقديم معلومات مضللة والتلاعب بالارقام . لذلك يمكن اعتبار إدارة الأرباح كمارسة تتعارض مع قواعد السلوك المهني للمحاسب .

3. بالرغم من محاولة الشركات بالنفوق و تحقيق اهدافها بالحصول على المنافع الاقتصادية عن طريق ممارسات إدارة الأرباح ، الا انه في المدى البعيد يؤثر سلبا على الشركة من ناحية سمعة الشركة ، و مشاكل السيولة و تلاشي المعايير الاخلاقية لأن الادارة تكون بمثابة وكيل عن المساهمين والمالكين .

4. يمكن اعتبار المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية والمعالجات المحاسبية بمثابة ميزة للنظام المحاسبي ، وذلك ليختار المحاسب المعالجة الأفضل لطبيعة نشاط الشركة ، إلا أن التلاعب به في الاختيار بين الطرائق ما جعل اعتباره الطريق المهد لممارسات إدارة الأرباح ، حيث يلجأ المحاسب من خلال البدائل المتعددة الى اختيار بديل للمعالجة المحاسبية حتى وان كانت لا تتلائم مع طبيعة نشاط الشركة، إلا أن الهدف من استخدامها هو تعظيم المصروفات لتخفف الضريبة المفروضة.

5. المرونة الموجودة في التخمينات الضريبية :اي عدم وجود قانون صارم يلتزم به المحتمون يكون بمثابة الطريق المهد لاستخدام ممارسات إدارة الأرباح ، وهذه المرونة من ناحية التخمين الضريبي تأتي من عدم الاعتماد على القوائم المالية للشركة.

6. ضعف او انعدام دور رقابة المحاسبين والمدققين في العراق واقليم

بلغت اختبار (t=9.771) وبمعنوية (sig =0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) اي ما يدل على معنوية الاجابات ، وان هناك فروقات ذات دلالة معنوية بين متوسط اراء الدراسة مع الوسط الفرضي حول المحور الثاني .

وفيا يخص بالمحور الثالث حول (دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب ادارة الارباح) عند استخدام اختبار t نلاحظ ان قيمة (t= 14.345) وبمعنوية (sig =0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية بين متوسط اراء الدراسة مع الوسط الفرضي حول المحور الثالث.

أما فيما يخص بالمحور الرابع حول (دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من اساليب ادارة الارباح)، عند استخدام اختبار t نلاحظ ان قيمة (t= 14.544) و بمعنوية (sig =0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية بين متوسط اراء الدراسة مع الوسط الفرضي حول المحور الرابع .

من هنا نلاحظ وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد الدراسة حول محاور الدراسة الثلاث .

أما فيما يتعلق بوجود فروقات بين آراء كل من (المحاسبين القانونيين والمحتمين) حول محاور الدراسة ، ويمكن توضيح ذلك عبر جدول رقم (19) :

جدول رقم (19)

أختبار t لعينتين مستقلتين لمقارنة متوسط اجابات عينة حسب التخصص الوظيفي للمحاور الثلاثة

المحور	التخصص الوظيفي	N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	المعنوية
إعتاد اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي	مراقب حسابات	64	3.509	0.414	0.792	0.428
	مخمن ضريبة	11	3.395	0.566		
دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب ادارة الارباح	مراقب حسابات	64	3.595	0.391	1.729	0.088
	مخمن ضريبة	11	3.805	0.231		
دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من اساليب ادارة الارباح	مراقب حسابات	64	3.674	0.414	0.782	0.437
	مخمن ضريبة	11	3.779	0.398		

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig. ≤ 0.05)

n=75

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

نلاحظ في جدول رقم (19) ، بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين آراء (مراقبي الحسابات و مخمني الضريبة) حول محور الثاني (إعتاد اساليب ادارة الارباح بهدف التهرب الضريبي)، حيث بلغت قيمة (t= 0.792) و مستوى المعنوية (0.428) وهي أكبر من (0.05) اي غير معنوي بمعنى لا توجد فروقات بين اجابات كل من مراقبي الحسابات و مخمني الضرائب حول المحور الثاني .

وفيا يخص الثالث (دور مهنة المحاسبة والمحتمين في الحد من اساليب ادارة الارباح) نلاحظ ان قيمة t بلغت (1.729) ومستوى معنوية (0.088) وهي أكبر من (0.05) اي غير معنوي ، بمعنى لا توجد فروقات بين اجابات كل من مراقبي الحسابات و مخمني الضرائب حول المحور الثالث .

أما بالنسبة للمحور الرابع حول (دور الإجراءات الرقابية والتدقيقية في الحد من اساليب ادارة الارباح) نلاحظ أن قيمة t بلغت (0.782) ومستوى معنوية (0.437) وهي أكبر من (0.005) اي غير معنوية ، بمعنى لا توجد فروقات بين اجابات العينتين حول المحور الرابع .

6. ضرورة نشر الثقافة والوعي الضريبي ، سواء من خلال وسائل اعلام مرئية أو سمعية و اهتمام الحكومات بالاهداف الاخرى للضريبة بدلا من اهتمامه الوحيد بالجانب المالي .
7. ان المرونة الموجودة في التخمينات الضريبية تجعل المحمن منحازا وغير مستقل وذلك لعدم اعتماده على القوائم المالية للشركة ، الا انه اذا كانت القوائم المالية مصادقا عليها من قبل المدقق عند تأكده من مدى تمثيلها لواقع الوضع المالي للشركة ، اذن هذا الانحياز سيختفي و سيكون بدلا عن ذلك الالتزام بقانون ضريبة الدخل .
8. ضرورة وجود التشريعات والقوانين الرادعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، والافضل ان تكون عن طريق غرامة مالية .
9. تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين ، وذلك للاهتمام بالرقابة المهنية وكذلك للدفاع عن المحاسبين المتأمين بها في حالة مواجهتهم للظغوطات من قبل المالكين للقيام بالتلاعب والغش لتكون النقابة بمثابة سند يلجأ اليه المحاسب .
- F- المصادر
- اولا : المراجع باللغة العربية :
- . الرسائل ولأطاريح الجامعية :
- ابراهيم ، طرشي ، (2015) ، " التهرب الضريبي وآليات مكافئته " ، رسالة ماجستير في القانون العام للأعمال ، قسم الحقوق ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة .
- الآغا ، عماد سليم ، (2011) ، " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية - دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية" ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ، جمهورية فلسطين العربية .
- الحلبي ليندا حسن نمر ، (2009) " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية .
- حمدلله ، مؤيد ساطي جودت ، (2005) ، " دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين" ، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية .
- طينة ، رنا جمال ، (2012) ، " دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة (دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العاملة في فلسطين)" ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية-غزة ، فلسطين .
- اللوزي ، خالد محمد (2013) ، " اثر ممارسة ادارة الارباح على اسعار الاسهم -دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان " ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .
7. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب ممارسات إدارة الأرباح و تخفيض الأرباح بقصد التهرب الضريبي .
8. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود اثر ذات دلالة احصائية لاساليب ممارسات إدارة الأرباح على تخفيض الأرباح بهدف التهرب الضريبي .
9. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، عند مستوى معنوي (0.007).
10. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الاجراءات الرقابية والتدقيقية للحد من أساليب إدارة الأرباح واعتماد اساليب إدارة الأرباح بهدف التهرب الضريبي ، عند مستوى معنوي بلغت (0.019).
11. اظهرت نتائج الدراسة الميدانية عن وجود فروقات ذات دلالة احصائية لاجابات افراد عينة الدراسة ، وعدم وجود فروقات بين آراء كل من المحاسبين القانونيين والمخمين حول محاور الدراسة .

5.2 التوصيات

- بناء على الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث ، في دراسته يطرح عددا من التوصيات (المقترحات) والتي يمكن عرضها على النحو الآتي :
1. نشر مفهوم إدارة الأرباح بين المحاسبين القانونيين والمخمين والجهات المتعاملة مع القوائم المالية للشركات ، وتأهيلهم من خلال :
 - تعريف المحاسبين القانونيين والمخمين بمفهوم إدارة الأرباح .
 - أهم الأساليب المستخدمة عند ممارسة إدارة الأرباح .
 2. يجب على الجهات المعنية التأكد من عدم استخدام الشركات لأساليب إدارة الأرباح ، بالخاص اللجنة التدقيقية في دائرة ضريبة الشركات ، لأن التهرب الضريبي يكون بمثابة الدافع الاقوى للشركات لاستخدام تلك الممارسات .
 3. التركيز والتأكد من قبل نقابة المحاسبين على التزام المحاسبين الذين يمارسون المهنة بأخلاقيات و قواعد المهنة .
 4. حتى تكون القوائم المالية مصادق عليها من قبل المدقق لدى الجهات المعنية ، يمكن تشكيل اللجان تدقيق حكومية واخذ عينة من القوائم المصدقة من قبل ذلك المدقق ليتبينوا مدى مصداقيته ، كي يكون معتمدا لدى تلك الجهات .
 5. ضرورة الثبات على المعالجة المحاسبية الواحدة و ذلك لعدم افساح المجال لادارة الشركات بالتلاعب بالمصاريف والايرادات ، إلا أن تغييرها في الظروف القصوى تكون تحت مراقبة كل من المدقق الداخلي والخارجي والجهات المسؤولة للتأكد من مدى ملائمة لطبيعة نشاط الشركة .

معروف ، هادي مسعود، (2010)، " دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، مصر .

. الكتب :

احمد، سامح محمد رضا رياض، (2010) : "اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية" ، الرياض ، مركز البحوث ، معهد الادارة العامة.

التميمي ،عباس حميد يحيى ، و الساعدي ، حكيم حمود فليح،(2015) ، " عوامل نشوؤها وأساليبها وسبل الحد منها " ، الطبعة الأولى

حماد ،طارق عبدالعال (2005)،"حوكمة الشركات "،الدار الجامعية ، الاسكندرية .

Books: -G

Davidson, R., Stickney, C. and Weil, R. (1987), "The Language of Business", Seventh edition.

McKee,Thomas E.,(2005), " Earnings management : an executive perspective" , 1st Edition, South-Western Educational Pub.

Mulford, C., and Comiskey, E.,(2002). "The financial numbers game: detecting creative accounting practices". John Wiley & Sons, Inc. New York.

Schilit, H. M. (2002), "Financial Shenanigans", second Edition, McGraw-Hill, USA.

Schilit,H.,Perler,J.,"Financial Shenanigans",(2010),Third Edition, McGraw-Hill, New York, United States of America.

Documents:

IFAC : International Federation of Accountants, Handbook Of The Code Of Ethics For Professional Accountants,2010 Edition, New York,USA. Available at.

Scientific periodicals:

Akers M., GiacominoD.,Gissel,J.(2007), "Earnings Management and Its Implications", The CPA Journal, Vol. 77, No. 8.,pp64-68.

Amat, O. and Gowthorpe, C. (2004), "Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues", UPF Working Paper No. 749, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=563364> , pp. 1-19.

and available at: <https://www.researchgate.net/publication/303554506>

Beidleman, C.R. (1973), " Income smoothing: The role of management", *The Accounting Review* ,Vol.(48),No.(4) (October),pp. 653-667.

Dechow,P.M. and skinner,D.J.,(2000): " Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators ",American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 14 No. 2, pp. 235-250.

Desai, M. A. and Dharmapala D. , (2004) : "Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives", Working Paper, Journal of Financial Economics, National Bureau Of Economic, Vol. 9, No. 2,PP.145-179.

Fatt,J.P.T,(1995),"Ethics and The Accountant",Journal of Bussiness Ethics,Netherland,Vol. (14),No.(12),pp.997-1004.

- الدوريات العلمية :

امينة ،فداوي ،(2011) ، " قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر " ، مجلة التنظيم والعمل ، العدد 04 ، جامعة باجي مختار- العنابة ، الجزائر .

التيجاني،البرقي،(2012)، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،العدد12.

الداعور، د. جبر إبراهيم ، عابد ، أ. محمد نواف،(2009)، " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية – دراسة تطبيقية" ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص ص 845 - 809 يناير. ISSN 1726-6807. غزة- فلسطين.

عبدالمعتم ، خالد،(2003): "نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء محنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، صص 3-52.

الغضنفرى ،محمد ظافر عبدالخالق،(2013) ، "إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل"،مجلة تنمية الرافيدين ، المجلد 35، الاصدار(114)، ص ص 49-70.

مبارك ، الرفاعي ابراهيم (2010)، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، جامعة الملك سعود،رياض- السعودية.

- المؤتمرات والملتقيات العلمية :

مبارك ، الرفاعي ابراهيم ،(2010) ، " جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية" ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، الثلاثاء آيار (مايو) 18، جامعة ملك سعود – الرياض ، سعودية .

نور ، عبدالناصر ابراهيم والعوادة ، حنان ، (2015) ، " إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية – دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة" ، بحث مقدم الى المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية للفترة ما بين 22- 2015/4/24 ، جامعة العلوم التطبيقية – الاردن.

وهبة ، د.محمد سليم،(2010) ، " التهرب الضريبي – واقع وتوصيات "، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ، صنعاء – الجمهورية اليمنية 26-27 تموز .

- Schroeder N.,Dempsey, J., and Hunt, H.,(2005), "Earnings management and corporate ownership structure: An examination of extraordinary item reporting", *Journal of Business Finance & Accounting*,vol 20,pp: 479-500.
- Tucker Jennifer W., Zarowin Paul A., (2006) ,"Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?", *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 1, pp. 251–270.
- York , S.M. and Amidu M.,Boateng C.A.,(2016):" The effects of earnings management and corporate tax avoidance on firm value" , *International Journal of Management Practice* ,Vol.(9),Issue(2),pp.112-131 .
- Kamau C .G., Ngui D. M. ,(2012) , " Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya, *Journal of Business Studies Quarterly*, Vol. 4, No. 2, pp. 77-84.
- Moses ,D.,(1987),"Income smoothing and Incentives: Empirical Tests Using Accounting Changes", *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 2, pp. 358-377.
- Rahman,M., Moniruzzaman,M., Sharif,J.,(2013), "Techniques, Motives and Controls of Earnings Management", *International Journal of Information Technology and Business Management*, ISSN 2304-0777,Vol 11,No.1,pp.22-34.
- Onyebuchi,V.N.,(2011), *Ethics in Accounting*, Paine College, Augusta ,Georgia, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2 No. 10, pp.275-277.
- Salome, E. N., Ifeanyi, O. M., Marcel, E. C. and Echezonachi, O. E. (2012), "The Effect of Creative Accounting on the Job Performance of Accountants (Auditors) in Reporting Financial Statement in Nigeria", *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*, Vol. (1), No. (9), pp. 1-30.
- Sen D.K., Inagna E.L.(2005), "CREATIVE ACCOUNTING IN BANGLADESH AND GLOBAL PERSPECTIVES", available at: <https://www.researchgate.net/publication/242643770> and Available from: Eno L. Inanga .