



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



موقع المجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

¹ مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري
الإفريقي، بجامعة أدرار (الجزائر)
² مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري
الإفريقي، بجامعة أدرار (الجزائر)

التدقيق الجبائي الخارجي كآلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

External tax audit as a mechanism to Adjust earnings management practices in Algerian economic institutions

لوالبية فوزي¹، Loualbia_faouzi@univ-adrar.dz،
مسعودي محمد²، med.messaoudi@univ-adrar.dz

تاريخ النشر: 2020/06/29

تاريخ القبول: 2020/06/25

تاريخ الإرسال: 2020/02/11

الكلمات المفتاحية

ملخص

ممارسات إدارة الأرباح ؛
التدقيق الجبائي الخارجي ؛
المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الجبائي الخارجي من طرف الإدارة الضريبية في ضبط ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تطبيق أهم الإجراءات التي تنص عليها قوانين الضريبة. حيث تم استخدام نموذج الانحدار البسيط لتحليل آراء المدققين الجبائيين في كل من ولاية الجلفة، أدرار، بشار، المسيلة، الأغواط خلال سنة 2019 حول دور إجراءات التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أظهرت النتائج أن إدارة الأرباح سلوك خاطئ يتعارض مع أدبيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما أن التدقيق الجبائي يعد آلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح من خلال تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين، التي تعزز من الحوكمة الضريبية للكشف عن الوضعيات المستحقات الفعلية على المكلفين إزاء الخزينة العمومية .

تصنيف JEL: H25 ؛ H32 ؛ M41 ؛ M42 ؛ M48

Abstract

This study aimed to find out the extent to which external tax auditing by the Tax Administration contributed to the control of profit management practices for Algerian economic institutions by applying the most important procedures stipulated in the tax laws. The simple regression model was used to analyze the opinions of tax auditors in The State of Djelfa, Adrar, Bachar, M'sila, and Laghouat during 2019 on the role of tax audit procedures in reducing earnings management practices in Algerian economic institutions. The results showed that That earnings management is wrong behavior that runs counter to the ethics and ethics of the accounting profession. and the external tax auditing is a mechanism for Adjust earnings management practices by applying investigative procedures in accounting audit, One-time accounting check , In-depth audit of the overall tax situation. Which strengthens tax governance to disclose the actual receivables of taxpayers vis-à-vis the public treasury

Keywords

earnings management practices;
external tax auditing ;
Algerian economic institutions;

JEL Classification Codes: H25 ; H32 ; M41 ; M42 ; M48

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: Loualbia_faouzi@univ-adrar.dz

1. مقدمة:

1. تمهيد

انتشرت ممارسة إدارة الأرباح بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية والتي تأخذ عدة أشكال، ولعل من بينها التلاعب في الفرق بين الربح المحاسبي، والربح الجبائي بغرض تعظيم النتيجة المحاسبية مقارنة بالنتيجة الجبائية بهدف تخفيض العبء الضريبي .

إن النظام الجبائي الجزائري مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخله، وعليه فإن الرقابة الجبائية جاءت لتراقب وتتأكد من صحة هاته التصريحات من أجل تحديد الوعاء الضريبي. ويعتبر التدقيق الجبائي الخارجي إحدى الأدوات التي تعتمد عليها الدولة من أجل تشخيص الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إجراءات الرقابة الجبائية المتبعة .

لتحليل وتوضيح كل هذا، سنحاول من خلال هذه الدراسة طرح الإشكالية التالية :
إلى أي مدى يساهم التدقيق الجبائي الخارجي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

الإجابة عن هذا السؤال المهم تقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية المكملّة، التي نحاول الإجابة عليها من خلال بحثنا، والمتمثلة في :

- 1- ما مفهوم التدقيق الجبائي الخارجي؟
- 2- ما المقصود بإدارة الأرباح وما هي أهم أشكالها ؟
- 3- ما أثر تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح ؟

2. فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية بحثنا، قمنا بصياغة الفرضيات الآتية :

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 لإجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

الفرضيات الفرعية :

الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \geq 0.05$ بين تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية .

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \geq 0.05$ بين تطبيق إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية .

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha \geq 0.05$ بين تطبيق إجراءات التحقيق المصوب والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية .

3. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لظاهرة التلاعب بالأرباح المحاسبية، وهي إحدى المشكلات التي تواجه الأنظمة الضريبية في ضبطها من أجل تحديد الوعاء الضريبي، وهذا اعتمادا على مجموعة من الآليات، إحداها التدقيق الجبائي الخارجي .

4. أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى محاولة معرفة دور التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال وجهة نظر المدققين الجبائيين لدى الإدارة الضريبية .

5. حدود الدراسة :

تمثل الحدود الموضوعية في دور التدقيق الجبائي الخارجي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما الحدود المكانية دراسة آراء مدقي الإدارة الجبائية لولايات: الجلفة، أدرار، الأغواط، بشار، المسيلة، أما الحدود الزمنية للدراسة فشملت فترة السداسي الأول من سنة 2019، كما أن فترة توزيع الاستبانة ابتدأت من تاريخ 2018/12/11 إلى 2019/06/27، وذلك بدءا من إعداد الاستبيان وتحضيره، مروراً بتوزيعه وتحصيل النتائج .

1. منهج الدراسة:

لإنجاز هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وهذا للإطلاع على الجوانب النظرية للتدقيق الجبائي بصفة عامة، والتدقيق الجبائي الخارجي بصفة خاصة، وكذا ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات، كما تم استعماله في الجانب الميداني من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء العينة، ومن ثم تحليله باستخدام الانحدار البسيط وبالتالي الوصول إلى مجموعة من النتائج.

II. الدراسات السابقة

1- دراسة (نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، 2016) مقال موسوم ب: فروق ضريبية الدخل الدفترية- مقياس جديد لإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية-، تهدف هذه الدراسة إلى اقتراح مقياس جديد يمكن الاعتماد عليه لكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية من خلال استخدام الفروق الضريبية للدخل المحاسبي والضريبي، حيث تقوم على عرفة صلاحية نموذج فروق ضريبة الدخل الدفترية المقترح لاكتشاف مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لاستخدامه كمقياس يمكن الاعتماد عليه، بمعرفة هل تلك الفروق ترجع إلى إدارة الأرباح أم إلى عوامل أخرى. وذلك من اختبار عينة من بين الشركة المقيدة في السوق المالي المصري وصل عددها إلى 15 حسب مؤشر EGX 30، التي حققت أفضل نتائج للنسب والمؤشرات المالية (ثمانية نسب) خلال فترة 2010-2011 باستخدام نموذج Miller لاحتساب مؤشر الأرباح لكشف عن الشركات التي مارست إدارة الأرباح والشركات التي لم تمارس إدارة الأرباح . كما استخدم نموذج الانحدار المتعدد لاقتراح نموذج يمكن استخدامه للتخطيط الضريبي لقياس فروض الضريبة على الدخل قبل التفاوض مع الإدارة الضريبية، وهذا لمعرفة العوامل المؤثرة هل ترجع لممارسات إدارة الأرباح أم لعوامل أخرى. ولتقييم صلاحية النموذج تم استخدام معامل الارتباط، معامل التحديد، اختيار فيشر F تقوم أهم النتائج المتحصل عليها:

أ. مؤشر فروق الضريبة يصلح كمقياس جديد لكشف عن المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح في البيئة المصرية.
ب. يمكن استخدام النموذج في التنبؤ بالفروق الضريبية للدخل الشركات التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح عند التفاوض مع الإدارة الضريبية.

2- دراسة (علي محمد رمضان، 2014) أطروحة دكتوراه في المحاسبة الموسومة ب: أثر إدارة الأرباح لدى شركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية) .. يقوم البحث على دراسة مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح وتمهيد الدخل على الربح الضريبي. من خلال عينة الشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والمتمثلة في ثلاث شركات، بالإضافة إلى 12 شركة غير مدرجة بحكم أنها خاضعة

للضريبة خلال الفترة الممتدة 2006-2012. بالاعتماد على نموذج جونز المعدل لدراسة ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية من خلال طريقة التدفقات النقدية. بالاستعانة باختبار T لدراسة وجود فرق بين ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق المالي والشركات غير المدرجة في السوق المالي. كما تم استخدام الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والربح الضريبي، والعلاقة بين الفروق الضريبية وممارسات إدارة الأرباح، والعلاقة بين تمهيد الدخل والربح الضريبي، والعلاقة بين الفروق الضريبية والتمهيد الدخل. كما تم استخدام السلاسل الزمنية من العام 2006 إلى 2011 وبناء النموذج لمعرفة مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المكلفة ضريبيا والشركات المعفاة من الضريبة.

تقوم أهم النتائج المتحصل عليها:

- وجود علاقة تربط ممارسات إدارة الأرباح مع رقم الربح الضريبي.
- عدم وجود دوافع ضريبية لإدارة الشركات لممارسة إدارة الأرباح.
- عدم وجود علاقة تربط تمهيد الدخل مع الربح الضريبي
- إدارة الشركات تستخدم الفروق الضريبية لتمهيد الدخل دون وجود أي دوافع ضريبية.
- لا يوجد أي اختلاف بين الشركات الخاضعة للضريبة وغير خاضعة للممارسات إدارة الأرباح.

III. الإطار النظري

1. الإطار العام للتدقيق الجبائي الخارجي

أ. مفهوم التدقيق الجبائي:

هناك العديد من التعاريف للتدقيق الجبائي، التي صدرت عن خبراء أو هيئات متخصصة، والتي نذكر بعضاً منها فيما يلي:

أ-1 تعريف التدقيق الجبائي:

- **التعريف الأول:** حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) "يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة." ¹

- **التعريف الثاني:** عرف (P. Bougan et J. M. Vallée) التدقيق الجبائي على أنه " هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية." ²

- **التعريف الثالث:** التدقيق الجبائي هو " عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية لمؤسسة ما، بغرض تكوين أي رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة، وهذا من جانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها." ³

ومنه يمكن اعتبار التدقيق الجبائي بأنه فحص محاسبي تقوم به المؤسسة أو الإدارة الضريبية لمعرفة الوضعية الجبائية ومدى الالتزام اتجاه القوانين والتشريعات الجبائية.

أ-2 أهداف التدقيق الجبائي:⁴

- أ- هدف انتظامي يعمل على مراقبة انتظام الضريبة. أي المراقبة التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات، فهي تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات ضريبية.
- ب- هدف استراتيجي يعمل على ضمان الفاعلية: يسمح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.

أ-3 أنواع التدقيق الجبائي:

أ-3-1 بالنسبة للمؤسسة:

- ✓ **التدقيق الجبائي الداخلي:** يعتبر التدقيق نشاط مستقلا داخل المؤسسة يهدف التأكد من دقة، وفاعلية الأنظمة، التعليمات، والإجراءات المطبقة في المؤسسة، وتزويد الإدارة بتقارير عن الانحرافات أو نقاط الضعف⁵.
- ✓ **التدقيق الجبائي الخارجي:** يمارس التدقيق الجبائي من طرف شخص مستقل عن المؤسسة، وهو مهمة متقطعة أو وقتية، يأتي أحيانا لتكملة التدقيق الداخلي.

ويمكن للتدقيق الجبائي الخارجي أن يكون بالتعاقد، وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب التدقيق لتحقيق مهمة محددة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب، بهدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداءاً، من أجل خفض التكاليف الجبائية للمؤسسة، وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز على الناحية الجبائية.

أ-3-2 بالنسبة للإدارة الضريبية:

هي عبارة عن عملية تقوم على أساس الإجراءات الرقابة الجبائية، التي تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة، وكذا التصريحات المكتتبه وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها، بحيث يتم التأكد من أن المؤسسة عند إعدادها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية طبقت التشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها في تلك الفترة، وإن وجد أي انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين فقد يكلف ذلك المؤسسة رفع الوعاء الضريبي المصرح به مع فقدان عدة امتيازات كاسترجاع TVA، وكذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب لعقوبات مالية متلاحقة.⁶

ب. مفهوم الرقابة الجبائية:

ب-1 تعريف الرقابة الجبائية:

تُعرف الرقابة الجبائية على أنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة."⁷

وكذلك يمكن تعريف الرقابة الجبائية أنها " هي فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصلة عليها من مصادر أخرى. وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف"⁸.

ب-2 أشكال الرقابة الجبائية:

وفقا للنظام الجبائي الجزائري يمكن تقسيم الرقابة الجبائية إلى رقابة داخلية تقوم بها مفتشية الضرائب ورقابة خارجية (التدقيق الجبائي الخارجي) تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب على مستوى المحلي).

ج. التدقيق الجبائي الخارجي:

ج-1 أشكال التدقيق الجبائي الخارجي:

✓ **التدقيق في المحاسبة:** يعني التدقيق في المحاسبة؛ مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

ويعني التدقيق في المحاسبة كذلك أنه " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.⁹

✓ **التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين:**

يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى. فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.¹⁰

يمكن إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التدقيق في المحاسبة. يمكن أن يكون سببا في التدقيق في المحاسبة لاسيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخل من مؤسسة تخضع لمسك محاسبة.

✓ **التحقيق المصوب:**

أستحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 وهو إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التدقيق في المحاسبة. يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة.¹¹

ج-2 جهات التدقيق الجبائي الخارجي:

ج-2-1 جهات الوطنية للتدقيق الجبائي:

- **مديرية البحث والتدقيقات:** تعتبر أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

- **مديرية كبريات المؤسسات:** تم إنشاؤها في سنة 2002، وهذا لدواع وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، التي يتميز بأكبر المداخل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى.

ج-2-2 جهات الجهوية للتدقيق الجبائي الخارجي:

- **مصالح جهوية للأبحاث والتدقيقات:** لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تنتشر ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والتدقيقات: الجزائر، وهران، قسنطينة.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والتدقيقات، حيث أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4 ملايين دج وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10 ملايين دج.

ج-3 حقوق ممارسة التدقيق الجبائي الخارجي:

✓ حق الاطلاع:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين هم في رتبة مفتش على الأقل¹²، الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها في الملفات مع التزامهم بالسرية المهنية.¹³

✓ حق الرقابة:

يتمثل في كل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الجهات الخارجية، وهذا ما يحققه الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.¹⁴

✓ حق استدراك الأخطاء الإدارية:

يجوز للإدارة الجبائية استدراك كل خطأ مترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها، وحُدّد الأجل القانوني لاستدراك الخطأ في أربعة سنوات.¹⁵

2. الإطار النظري لممارسات " إدارة الأرباح " في المؤسسات الاقتصادية:

لقد بيّنت الأدبيات المحاسبية عددا من التعابير التي استخدمت في هذا المجال المعرفي للمحاسبة: الممارسات المحاسبية غير المتحفظة Aggressive Accounting، إدارة الأرباح Management Earning، التقارير المالية الاحتياطية Fraudulent Financial Reporting، الممارسات المحاسبية الإبداعية Creative Accounting Practices، تمهيد الدخل Income Smoothing، التي تشير في مضامينها إلى الممارسات الخاصة بالعرض غير الملائم للحقائق التي حدثت خلال فترة مالية معينة بطرق متعددة تُشير في طياتها تحقيق غايات لأطراف محددة من مجموع أصحاب المصلحة Stakeholders. غير أن Amat & Gowthorpe يرون أن هذه الأنواع السابقة من الممارسات المحاسبية هي بمعنى واحد وجميعها تستخدم الثغرات في المبادئ المحاسبية من أجل إظهار المركز المالي للوحدة الاقتصادية بالصورة التي يريدها مديرو الوحدة الاقتصادية.¹⁶

أ. مفهوم " إدارة الأرباح ":

لقد تعرّض العديد من الباحثين إلى مفهوم إدارة الأرباح، والتي تُعرّف على أنها:

- " ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بغرض الحصول على منافع خاصة". بالإضافة إلى أنها " تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للشركة بواسطة الإدارة لتضليل المساهمين أو لتأثير في نتائج تعاقدية".¹⁷

- "تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بغرض تحقيق بعض من المكاسب الخاصة، أيضاً هي سلوك تقوم به الإدارة بغرض التأثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الانحرافات غير العادية من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة".¹⁸

- "هي قرار يتخذه المديرون من أجل التأثير المباشر في التدفقات النقدية للخزينة".¹⁹

- "تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تقوم بها إدارة الشركة بهدف التأثير على مستوى النتائج المحاسبية بالاعتماد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية عند وجود عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، أو

بالاعتماد على الهوامش المتاحة لإصدار الأحكام والتقديرات عند تطبيق بعض السياسات المحاسبية، أو عند اتخاذ قرارات تتعلق بنشاط الشركة، مما يوفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المركز المالي للشركة وأدائها، يتم ذلك بطريقة متعمدة لتضليل أصحاب المصالح حول أداء الشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية".²⁰

- "عملية تحويل القيم المحاسبة المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة.".²¹

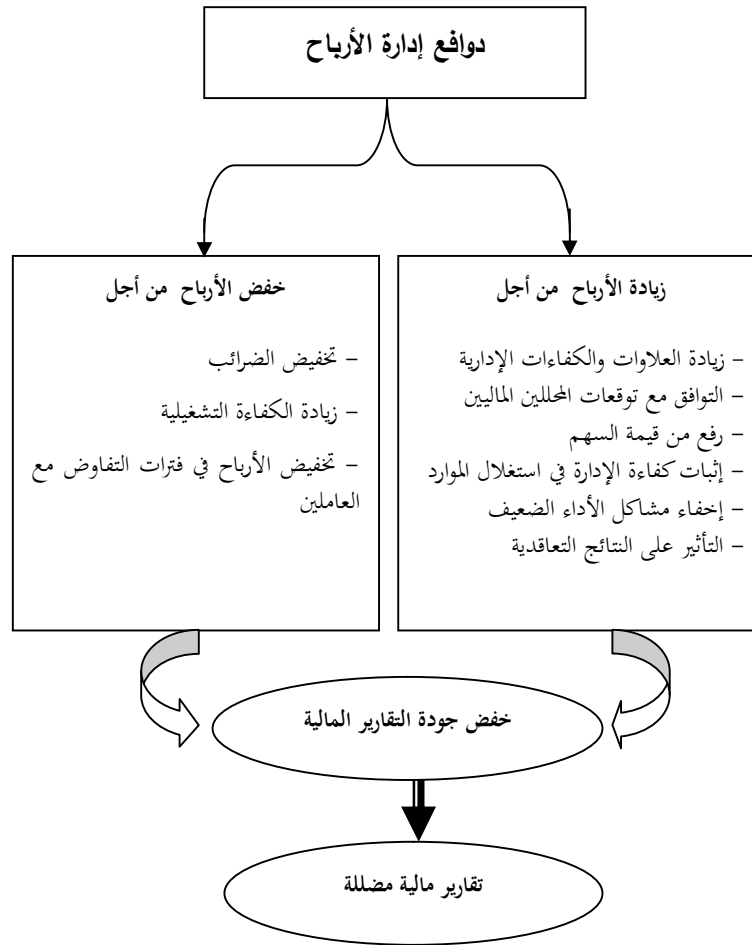
- "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها".²²

ب. دوافع إدارة الأرباح:

هناك دوافع عديدة للقيام بإدارة الأرباح من قبل المديرين، مستغلة في ذلك مرونة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولتحقيق أهداف معينة، وتتمثل دوافع إدارة الأرباح في أحد أو بعض الدوافع التالية:²³

- تحقيق منافع ذاتية للإدارة؛
 - تخفيض الضرائب؛
 - تفادي شروط عقود الدين؛
 - تفادي التكاليف السياسية؛
 - التأثير في سوق الأوراق المالية؛
- وبوضح الشكل رقم 01 دوافع إدارة الأرباح

الشكل رقم (01): يدوافع إدارة الأرباح



المرجع: علي عبد الله أحمد الجبري، المرجع السابق، ص 1313.

ج. مقاربات إدارة الأرباح:

هناك العديد من التقنيات للتأثير على قيمة الأرباح، لكن يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع (أنظر إلى الجدول رقم 01):²⁴

■ النوع الأول:

يتشكل النوع الأول من التقنيات القائمة على استغلال المرونة المسموح بها في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، والتي تعطي إمكانية الخيار بين مختلف تقنيات تقييم المخزون وكذا طرق حساب الاهتلاك، والذي الغرض منه إعطاء الفرصة للمؤسسات في إعداد التقارير المالية من أجل التعبير بقدر الإمكان عن الأداء الاقتصادي للمؤسسة. وهذا ما قد يؤدي بالمؤسسات إلى استغلال هذا الأسلوب في إدارة الأرباح.

■ النوع الثاني:

هو انتهاك صريح لمرونة المبادئ المحاسبية من أجل ممارسة إدارة الأرباح كالاقرار المبكر للإيرادات بغرض زيادة الأرباح.

■ النوع الثالث:

يطبق هذا الأسلوب من خلال المعاملات الحقيقية التي تؤثر على قيمة الأرباح، ومن الأمثلة النفقات السابقة لعملية الصيانة أو عملية البحث أو التطوير عندما تكون الأرباح أعلى مما كان متوقعا بحيث يمكن تخفيض قيمة الأرباح، وبيع الأصول أدنى (أعلى) من القيمة الدفترية التي يمكن أن تخفض الأرباح (تضخم). والجدول الموالي يُلخّص مختلف مقاربات إدارة الأرباح.

الجدول رقم (01): مقاربات إدارة الأرباح

نوع أسلوب إدارة الأرباح	الأسلوب الخاص	الأمثلة
القرارات المحاسبية: في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP	استغلال المسموح به في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: الأمثلة: - اختيار أو تغيير في المبادئ المحاسبية - تقدير المستحقات من خلال التحكم في وقت التسجيل، في قيمة بعض المخصصات	- طرق تقييم المخزون (FIFO مقابل LIFO) - تغيير في طرق الاهتلاك (المتساعد مقابل الخطي) - تغيير في المنفعة الاقتصادية لأصل - التلاعب في إظهار أو إخفاء بعض المخصصات
القرارات المحاسبية: خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP	- عدم تطبيق أو انتهاك مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	- الاعتراف المبكر بالإيرادات - (مثال: قبل شحن البضاعة)
المعاملات الحقيقية	إدارة الأرباح عن طريق المعاملات الحقيقية	توقيت: - التصرف في الأصول (قرار استثماري) - مصاريف البحث والتطوير (قرار عملياتي) - مصاريف الصيانة (قرار عملياتي) - إدارة عمليات الشراء في حالة الجرد وفق طريقة LIFO

La source: H. Vander Bauwhede, M. Willekens, Op. cit, P. 204.

د. طرق إدارة الأرباح

يعتمد المسيرين في ممارسة إدارة الأرباح على مجموعة من الطرق بهدف زيادة أو تخفيض الأرباح المقررة عنها وهذا وفق الربح المستهدف، وعليه سنتناول أهم الطرق لممارسة إدارة الأرباح:

✓ تمهيد الدخل: Income Smoothing

يعرف بأنه " عبارة عن مجموعة من الإجراءات الخاصة باستغلال المرونة المتاحة في عمليات اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، وذلك بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل، والذهاب إلى التقارير المالية التي تعكس الأداء المالي عبر الفترات المتتالية، حيث يتم العمل في هذا ضمن قائمة الدخل وبنودها وإظهارها بصورة أكثر استقراراً²⁵.

✓ تنظيف القوائم المالية Big Bath Accounting

تقوم الشركة وفقا لهذا الأسلوب بتنظيف القوائم المالية عندما تتوقع ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية رئيسية، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات عوضاً عن الاعتراف بهذه المصروفات بمجرد ظهورها، فإن الإدارة

تخفيض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة كنتيجة للقيام بتنظيف القوائم المالية، مما يؤدي إلى خفض الأرباح الحالية بشكل كبير، إلا أن دخل السنوات اللاحقة سوف يعزز بسبب غياب هذه التكاليف.²⁶

✓ تنويع الاحتياطات Cookie jar Reserves

عادة يستخدم هذا الأسلوب في حال وجود النفقات التي تحتاج إلى تقدير وفي حال كانت المنشأة في سنة جيدة ولكنها تتوقع سنوات قادمة غير جيدة لها، تقوم وفقاً لهذه التقنية بالمغالاة في تقدير الاحتياطات والمخصصات عن طريق التقدير المبالغ فيه للالتزامات المستقبلية، وذلك بهدف احتجاز الأرباح في الأوقات الجيدة على شكل مخصصات واحتياطات ليتم استخدامها في فترات تكون فيها نتائج الأعمال متدنية.²⁷

✓ التلاعب بالدفاتر Cooking The Books

تقوم الشركات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت. وفيما يلي بعض الطرق التي يمكن للشركات استخدامها من أجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح (قد تكون وهمية أحياناً):²⁸

▪ تعجيل الإيرادات:

هناك طريقتان لتعجيل الإيراد هما:

- 1- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.
- 2- أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (Channel Stuffing)، حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

▪ تأجيل المصروفات:

حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استئزالتها من دخل السنة التي حدث فيها.

▪ المصاريف غير المتكررة:

حيث يتم إدراج هذه المصاريف ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.

▪ إيرادات أو مصروفات وهمية:

تقوم بعض الشركات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.

▪ خطط التقاعد:

يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق الذي ترتفع فيها الأسعار (Bull Market)، أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.

▪ بنود خارج جدول الميزانية:

تقوم بعض الشركات الأم بإدراج التزامات أو مصاريف معينة، في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفائها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.

■ الإيجارات المصطنعة:

يمكن استخدام الإيجار المصطنع لحجب تكاليف مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل، تدفع بموجبه الشركة مصاريف إيجار ثابتة سنوياً، وبالتالي تتخلص الشركة من المبلغ الخام المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه.

IV. الدراسة الميدانية:

1- توصيف البيانات ومنهجية الدراسة:

تعد الاستبانة أداة من أدوات جمع المعلومات، وذلك انطلاقاً من الرغبة في معرفة الرأي الآخر اتجاه موضوع الدراسة، من خلال توزيع استبانة بها مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة على عينة الدراسة من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات باستخدام إحدى الأساليب الإحصائية التي تستعمل لتحليل البيانات والمعالجات الإحصائية المتمثل في برنامج Spss.

2- مكونات ومنهجية الدراسة:

نستعرض من خلال هذا الجزء عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة.

أ. **منهجية الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الدراسة الوصفية والدراسة التحليلية والتي تعرف بأنها أدوات من أدوات المنهج المسحي المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بغرض التعرف على أثر تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات.

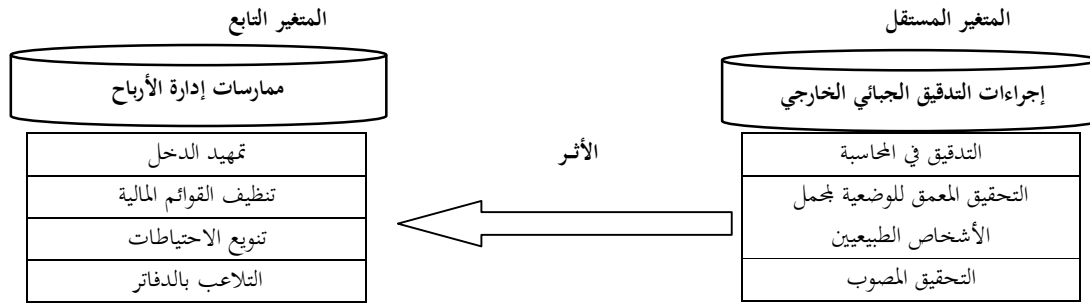
ب. أنواع البيانات:

✓ **البيانات الأولية:** تم إعداد استبانة الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصاء Spss واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

✓ **البيانات الثانوية:** وتتم من خلال مراجعة الكتب والدوريات واستخدام الانترنت والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم في إثراء هذه الدراسة .

ج. **نموذج الدراسة:** يمكن توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين.

يمثل الشكل رقم (02) مجموعة من المتغيرات التابعة والمستقلة وذلك نظرا لطبيعة الدراسة، حيث تتمثل المتغيرات المستقلة في إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي، بينما المتغيرات التابعة هي كل من طرق ممارسات إدارة الأرباح والمتمثلة في: تمهيد الدخل، تنظيف القوائم المالية، تنويع الاحتياطات، التلاعب بالدفاتر.

د. مجتمع الدراسة وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المدققين الجبائيين في كل من ولايات: الجلفة، أدرار، الأغواط، بشار، المسيلة. وقد تم توزيع 36 استبانة تجاوبت معنا جلها والجدول التالي يوضح عينة الدراسة.

الجدول رقم (02): يُبين عينة الدراسة.

الرقم	العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات الصالحة للتحليل
01	36	36	30

المصدر: من إعداد الباحثين.

3- تفرغ بيانات الاستبيان ومعالجتها إحصائيا:

أ. أداة الدراسة: تم إعداد الاستبانة كما ذكرنا سافا وكان ذلك على النحو التالي :

- ✓ إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
- ✓ عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
- ✓ إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديل ما يناسب؛
- ✓ توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة مجموعات: المجموعة الأولى تتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وتتكون من 6 فقرات، والمجموعة الثانية تتناول ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، أما المجموعة الثالثة فتمثل إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي، وقد تم تقسيم كل من المجموعتين الأخيرتين إلى أبعاد كما هو موضح الجدول الآتي:

الجدول رقم (03) يوضح: تقسيمات الأبعاد.

الأبعاد	المحتوى	عدد الفقرات
المجموعة الثانية	البعد الأول	تمهيد الدخل 04
	البعد الثاني	تنظيف القوائم المالية 04
	البعد الثالث	تنويع الاحتياطات 04
	البعد الرابع	التلاعب بالدفاتر 04
المجموعة الثالثة	البعد الخامس	التدقيق في المحاسبة 07
	البعد السادس	التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين 04
	البعد السابع	التحقيق المصوب 04

المصدر: من إعداد الباحثين.

ب. صدق وثبات الاستبيان: تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي :
صدق فقرات الاستبيان. تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان عن طريق التحكيم وكذا الاتساق الداخلي والبنائي من خلال استخدام كل من معامل الارتباط سبيرمان فيما يخص الاتساق الداخلي وكذا معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للاتساق البنائي.

أ- ثبات فقرات الاستبانة: تم التحقق من الثبات بطريقة معامل الثبات (Cronbach Alpha)، إذ قام الباحثين بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب معامل الثبات (Cronbach Alpha) لأنه يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة لأخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإنه يزود بتقدير جيد للثبات وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة طبقت معادلة (Cronbach Alpha) على درجات أفراد الثبات وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة (Alpha)، وبالنسبة لمعامل ثبات الاستبانة ككل فقد بلغ ألفا كرونباخ 0.899، أي 90.89% وهي نسبة ثبات ممتازة لأداة الدراسة. وهذا ما يوضحه الجدول رقم (04).
الجدول رقم (04): معامل الثبات (بطريقة ألفا كرونباخ).

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
31	0.899

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

V. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

لقد تم استخدام اختبار T للعينات الواحدة T Test One Sample المستعمل لتحليل أجزاء الاستبيان، عند مستوى دلالة 0.05 وبمستوى ثقة 95%، وقيمة T لاختبار كل فرضية على حدى. بالإضافة إلى استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط ومعامل التحديد R^2 لإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

1. الفرضية الأولى:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي 0.05 $\alpha \leq$ بين تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار:

الجدول رقم (05): نتائج اختبار الفرضية الأولى.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية	301.2	0.399	0.159	293.5	0.029

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

يوضح الجدول 05 تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التدقيق في المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.399$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.159. أي أن ما قيمته 15.9% من ممارسات إدارة الأرباح يحدّها تطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة، كما بلغت قيمة F المحسوبة 3.29.5 وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha=0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.029 لتطبيق إجراءات التدقيق في المحاسبة والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_i = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_i = 1.870 + 0.325x$$

حيث أن:

α : ثابت معادلة الانحدار؛

Y_i : ممارسات إدارة الأرباح؛

β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛

X: إجراءات التدقيق في المحاسبة.

2. الفرضية الثانية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي 0.05 $\alpha \leq$ بين تطبيق إجراءات التدقيق المعمق للوضع لمجمل الأشخاص الطبيعيين والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق إجراءات التدقيق المعمق للوضع لمجمل الأشخاص الطبيعيين والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. والجدول الموالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (06) يوضح: نتائج اختبار الفرضية الثانية.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر تطبيق إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية	239.2	0.390	0.152	0.013	0.033

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

يوضح الجدول 06 تطبيق إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.390$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.152 أي أن ما قيمته 15.2% من ممارسات إدارة الأرباح يحدّها تطبيق إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين، كما بلغت قيمة F المحسوبة 0.013 وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha=0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.033 لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالاتي:

$$Y_2 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_2 = -1.733 + 0.504x$$

حيث أن:

α : ثابت معادلة الانحدار؛

Y_2 : ممارسات إدارة الأرباح؛

β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛

X: إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين.

3. الفرضية الثالثة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي 0.05 $\alpha \leq$ بين تطبيق إجراءات التحقيق المصوب والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لتطبيق إجراءات التحقيق المصوب في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. والجدول الموالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر تطبيق إجراءات التحقيق المصوب في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية	032.5	0.689	0.475	320.25	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

يوضح الجدول 07 تطبيق إجراءات التحقيق المصوب في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحقيق المصوب في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.689$ ومعامل تحديد R^2 بلغ 0.475 أي أن ما قيمته 47.50% من ممارسات إدارة الأرباح يَحُدُّها تطبيق إجراءات التحقيق المصوب، كما بلغت قيمة F المحسوبة 320.25 وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة ($\alpha=0.05$)، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.000 لتطبيق إجراءات التحقيق المصوب والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_3 = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y_3 = 890.0 + 0.533x$$

حيث أن:

α : ثابت معادلة الانحدار؛

Y_2 : ممارسات إدارة الأرباح؛

β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛

X: إجراءات التحقيق المصوب.

4. الفرضية الرئيسية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي 0.05 $\alpha \leq$ بين تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي

الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر

لتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. والجدول

المالي يوضح نتائج اختبار:

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية.

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى المعنوية
أثر تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية	809.3	0.584	0.341	507.14	0.001

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

يوضح الجدول 08 تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التدقيق الجبائي الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.584$ وبمعامل تحديد R^2 بلغ 0.341 أي أن ما قيمته 34.10% من ممارسات إدارة الأرباح يحدها تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي، كما بلغت قيمة F المحسوبة 507.14 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، وبما أن قيمة المستوى المعنوي (Sig) أقل من قيمة $\alpha=0.05$ ، نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي 0.001 لتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية. وهذا ما يمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y = \alpha + \beta \cdot x + e_i$$

$$Y = -766.0 + 0.0 \cdot x$$

حيث أن:

α : ثابت معادلة الانحدار؛

Y: ممارسات إدارة الأرباح؛

β : معامل الانحدار لكل متغير؛

e_i : متغير عشوائي أو العوامل الأخرى؛

X: إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي.

VI. الخلاصة:

يؤدي التلاعب بالأرباح المحاسبية إلى تخفيض من النتيجة الجبائية، مما يؤثر سلباً على موارد الخزينة العمومية للدولة، حيث يترتب على ذلك عدم قدرة الدولة على القيام بالمهام المنوطة بها، وهي تقديم الخدمات العامة بصورة جيدة. وللحد من هذه الظاهرة يجب معرفة الأسباب والدوافع التي تحمل المسيرين على اللجوء إلى مثل هذه الممارسات والتي تكون متعلقة غالباً بـ: تحقيق منافع ذاتية للمسير، تخفيض الضرائب، الرفع من قيمة الأسهم، تقادي شروط عقود الدين... الخ.

وفي ضوء ما سبق، نرى أن التطبيق السليم لإجراءات التدقيق الجبائي الخارجي، يلعب دوراً هاماً وكبيراً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بحيث توفر إجراءات التدقيق الجبائي سبيلاً وقائياً لضبط بعض الممارسات، التي من شأنها أن تؤثر سلباً على أداء الإدارة الضريبية. فتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي من طرف الإدارة الضريبية بشكل سليم، من شأنه أن يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد انتهى البحث إلى مجموعة من النتائج نوجزها في الآتي:

- إدارة الأرباح سلوك خاطئ يتعارض مع أدبيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي تعزز من الحوكمة الضريبية من خلال الرفع من فاعلية الإدارة الضريبية.
- أن إجراءات التدقيق في المحاسبة تعتبر آلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.
- أن إجراءات التحقيق المصوب تعتبر آلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

- أن إجراءات التحقيق المعمق للوضعية لمجمل الأشخاص الطبيعيين تعتبر آلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.

- التزام الإدارة الضريبية بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي الخارجي يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال كشف عن الوضعيات المستحقات الفعلية على المكلفين إزاء الخزينة العمومية.

VII. الهوامش والإحالات:

¹ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، أطروحة دكتوراه LMD في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، ص 80.

² سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2013، ص 122.

³ سمية قحموش، "المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة-"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد سادس، ديسمبر 2016، ص 297.

⁴ سمية براهيم، ميادة بلعاش، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العددان 67-68 /صيف-خريف 2014، ص 243.

⁵ المرجع السابق، ص 244.

⁶ حميدو صالح، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، ص 36.

⁷ سليمان الدالي، رزاد داؤد، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي -دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة لالاقية"، مجلة تشريين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد، 2015، ص 287.

⁸ محمد زرقون، سليمان عتير، "جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الأول، 2014، ص 41.

⁹ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص 126.

¹⁰ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/77-2014-05-14-10-16-29/2014-05-22-10-27-06/352-2014-07-08-09-49-50> 16. تم الولوج اليه يوم 2018/03/14 على الساعة 20:16.

¹¹ المرجع السابق.

¹² المادة 20، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 10..

¹³ المادة 45، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 21..

¹⁴ المادة 18، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 8..

¹⁵ المادة 105، من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 36..

¹⁶ سلمان حسين عبد الله، عدالت محمد توفيق، "مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 69، 2012، ص 361.

¹⁷ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "فروق ضريبية الدخل الدفترية-مقياس جديد لإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية-"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 3، أكتوبر 2016، ص 468.

¹⁸ علي عبد الله أحمد شاهين، "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"، مجلة الجامعة الخليجية، البحرين، المجلد 3، العدد 4، 2011، ص 7.

¹⁹ Mouna Sellami, Fodil Adjaoud, "La Gestion Réelle Des Résultats: Le Cas Des Entreprises Françaises", Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, p 4.

²⁰ بلال كيموش، حمزة بوسنة، "إدارة الأرباح المحاسبية من خلال المستحقات الاختيارية: دراسة استكشافية للشركات المدرجة في بورصة الجزائر"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 43، العدد 1، 2016، ص 496.

²¹ علي بن موفقي، "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 2، 2019، ص 73.

²² السعدي عياد، "مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة أنرون)"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 2، العدد 1، 2016، ص 230.

²³ علي عبد الله أحمد الجبري، "الإطار الفكري لإدارة الأرباح: دراسة نظرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، مصر، العدد 1، 2013، ص 1313.

²⁴ H. VANDER BAUWHEDE, M. WILLEKENS, "Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence", Tijdschrift voor Economie en Management Vol. XLVIII, 2, 2003. p 203.

²⁵ ميسون دهام حماد الشمري، "أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي (دراسة تطبيقية على بنك الإسكان والتمويل 2010-2014)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2016 ص 14.

²⁶ إبراهيم أحمد محمد النعاس، "إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي، 2014، ص 58.

²⁷ حسن علي حسن المباشر، "علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 45.

²⁸ عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح [دليل من الأردن]"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، أيام 20 و 21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، ص 8.