مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة – دراسة ميدانية
اسم الكاتب: د. رأفت محمد جودة، د. سالم العمور
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1675
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 23:54 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة – دراسة ميدانية *

د. رأفت محمد جودة **

د. سالم العمور ***

* تاريخ التسليم: 2/ 8/ 2016م، تاريخ القبول: 15/ 10/ 2016م.

** أستاذ مساعد/ قسم المحاسبة/ جامعة القدس المفتوحة/ فرع رفح/ فلسطين.

*** أستاذ مساعد/ عضو هيئة تدريس غير متفرغ/ جامعة القدس المفتوحة/ فرع رفح/ فلسطين.

The extent of the practice of earnings management for tax motives by Palestinian companies from the standpoint of income tax officials in Gaza Strip- a field study.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وأكثر أساليب إدارة الأرباح استخداماً، ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها. ولتحقيق هذا الهدف جرى تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من مدراء الدوائر في ضريبة الدخل والموظفين في قسمي كبار المكلفين والشركات التي بلغ عددهم (35) ، وقد انحصر مجتمع الدراسة بالكامل لصغر حجم المجتمع، وجرى استرداد (32) استبانة، وقد جرى تحليل الاستبانة واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، بصرف النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وأن شركات المساهمة العامة أكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية. كما توصلت إلى حدوث التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات المالية، والتلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية من أكثر أساليب ممارسة إدارة الأرباح استخداما من قبل تلك الشركات. وقد أوصت الدراسة، بالعمل على زيادة الوعي لدى المحاسبين من الآثار الضارة التي تنتج عن ممارسة إدارة الأرباح بشكل عام وممارستها لدوافع ضريبية بشكل خاص من خلال إقامة دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين بشكل دوري، بهدف ترسيخ قواعد وآداب وسلوك المهنة، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المختصة في الدولة بالعمل على استصدار قوانين تسمح بفرض عقوبات مادية وأدبية في حق الشركات التي يثبت ممارستها لإدارة الأرباح، إضافة إلى زيادة قدرات موظفي ضريبة الدخل في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال برامج تدريبية متخصصة.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح الدوافع الضريبية لإدارة الأرباح ضريبة الدخل.

Abstract:

This study aims to identify the extent of the practice of earnings management for tax motives by Palestinian companies in the Gaza Strip and most commonly used techniques of earnings management and the role of the income tax officials to discover and reduce them. To achieve this goal, a questionnaire designed and distributed to the population of the study consisting of directors of departments in income tax and employees in the sections of senior financiers and companies and their number is (35) . The population of the study was limited because of the small size of the community.) 32) of the questionnaires have been returned. The questionnaire and test hypotheses have been analyzed by statistical program SPSS. The most important findings of this study were: there is a practice for the earnings management for tax motives by Palestinian companies in the Gaza strip regardless of ownership type. And most public shareholding companies practice for the management of profits for motives of tax. The manipulation in putting loans premiums and benefits on the financial periods, and manipulation in foreign exchange rates in the financial statements is the practice of earnings management techniques commonly used by those companies. This study recommended to work in order to increase awareness of the accountants for harmful effects that result from the practice of earnings management in general and its practice for motives of tax in particular through training courses for accountants and auditors to establish the rules and etiquette and behavior of the profession. The authorities in the must work on issuing laws that allow the imposition of material and moral sanctions against companies that practice the management of the profits. In addition, increasing the capacity of income tax staff in detecting earnings management through specialized training programs. Important findings of this study were, there is a practice for the earnings management for tax motives by Palestinian companies in the Gaza strip regardless of ownership type.

Key Words: *earnings management, earnings management for tax motives, income tax.*

مقدمة:

إن إدارة الأرباح سواء على المستوى الأكاديمي أو المنظمات المهنية، وفق ما ذكرت العديد من الدراسات قد زاد حجمها بسبب تعدد الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها تلك التي تتيح لمعدي القوائم المالية حرية الاختيار بين هذه السياسات في المعالجات المحاسبية بما يتناسب مع رغبات الإدارة في إظهار رقم الربح الذي يحقق مصالحها. وقد ذكرت العديد من الدراسات كدراسة (Desai, Dharmapala,2006) ، ودراسة (البدوي، بخيتة 2013) ودراسة (Amidu, et al, 016) ودراسة (Yorke,et al,2016) أن من ضمن دوافع ممارسة إدارات الشركات لعملية إدارة الأرباح، دوافع ضريبية تهدف لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة عن طريق اختيار سياسات ومعالجات محاسبية تمكن إدارة الشركة من تخفيض أرباحها المدرجة في القوائم المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل. لذلك فإن تمتع مفتش الضريبة بخبرة ومعرفة جيدة بأساليب إدارة الأرباح وطرق الكشف عنها يمكن أن يمنع استغلال هذه المرونة وحرية الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية للتهرب الضريبي، الذي يحرم خزينة الدولة الفلسطينية مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات العامة، الأمر الذي يعني المزيد من العجز في الموازنة العامة التي تعاني من عجز دائم بسبب الشح الشديد في الموارد، والمزيد من معاناة المجتمع الفلسطيني الذي سيتحمل هذا العجز سواء من خلال تقليص النفقات العامة أو بفرض رسوم وضرائب جديدة أو بتحمل أعباء ديون عامة جديدة ومتأخرات متراكمة ينوء بحملها المجتمع الفلسطيني في الحاضر والمستقبل. لذا جاءت هذه الدراسة لقياس مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح وأكثر أساليب إدارة الأرباح استخداماً، ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في قيام بعض الشركات بممارسة عملية إدارة الأرباح في القوائم المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل بهدف التهرب الضريبي، مستغلة حرية الاختيار بين البدائل للمعالجات المحاسبية بناءً على الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها. الأمر الذي يتسبب بالإضرار بموارد الدولة ويؤثر سلبا في سمعة الشركة وموضوعية نتائج أعمالها.

وعلية يمكن صياغة مشكلة الدراسة في عدة أسئلة على النحو الآتي:

- ♦ هل توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية؟
- ♦ هل يقوم مفتش بضريبة الدخل في فلسطين بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها على القوائم المالية؟
- ♦ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى للمتغيرات (الشكل القانوني للشركة، حجم رأس المال، القطاع الذي تنتمي إليه) .؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله وهو (إدارة الأرباح لدوافع ضريبية) وذلك على مستوى كل من المجتمع والشركات، فالمجتمع يتضرر من خلال فقدان الدولة لجزء مهم من مواردها المالية التي تعتمد عليها فيما تقدمه من خدمات للمجتمع في جميع المجالات، كنتيجة مباشرة لعملية التهرب الضريبي الذي يتنج عن ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، وكذلك تتضرر الشركات من خلال ما ينتج عن تلك الممارسات من معلومات مضللة لا تخدم الأطراف أصحاب العلاقة بالشركة، إضافة إلى ندرة الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة (حسب علم الباحثينِ واطلاعهما) .

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ♦ تعرف مفهوم ودوافع ممارسة إدارة الأرباح.
- ♦ تعرف مدى ممارسة الشركات في فلسطين لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية عند إعدادها للقوائم المالية المقدمة لضريبة الدخل الفلسطينية.
- ♦ تعرف أساليب ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية، وتحديد الأساليب الأكثر استخداما في هذا المجال.
- ♦ تعرف مدى تأثير المتغيرات التنظيمية للشركات (الشكل القانوني، حجم رأس المال، القطاع الذي تنتمي إليه) على درجة ممارستها لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية.
- ♦ تعرف الإجراءات التي يتخذها مفتشي ضريبة الدخل في فلسطين لمعالجة آثار إدارة الأرباح في القوائم المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل.

فرضيات الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى: HO**: لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لدائرة ضريبة الدخل.
- **الفرضية الثانية: HO**: لا يقوم مفتشي ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد

من آثارها على القوائم المالية.

● **الفرضية الثالثة: HO**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى للمتغيرات (الشكل القانوني للشركة ، حجم رأس المال، القطاع الذي تنتمي إليه) .

ويتفرع من الفرضية الثالثة، ثلاث فرضيات فرعية على النحو الآتي:

– **HO1**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة.

– **HO2**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير حجم رأس مال الشركة.

– **HO3**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

حدود الدراسة:

♦ تقتصر هذه الدراسة على تناول إحدى دوافع ممارسة إدارة الأرباح وهي الدوافع الضريبية ولم يحدث التطرق لباقي الدوافع لممارسة إدارة الأرباح.

♦ تقتصر هذه الدراسة على دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة فقط لصعوبة الوصول إلى مديريات ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

منهج وأسلوب الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحثان في تناولهما لموضوع الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، نظراً لأن الدراسة لها شقان أولهما نظري خاص بتحليل الدراسات والكتابات العربية والأجنبية السابقة، في مجال طبيعة دوافع وأسباب ومداخل ممارسات إدارة الأرباح والمشاكل التي قد تنجم عن تلك الممارسات، وهذا الشق يُغطي من خلال أسلوب الدراسة النظرية، وثانيهما ميداني يكون عن طريق توجيه قائمة الاستبيان لمجتمع الدراسة، فضلاً عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

الإطار النظري والدراسات السابقة/ إدارة الأرباح:

مفهوم إدارة الأرباح: عرف (Pan, K, 2006,p. 3) إدارة الأرباح بأنها " العملية التي تأخذ بدائل مقصودة داخل نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، للوصول إلى المستوى المرغوب من الأرباح التي يحصل التقرير عنها، وذلك بغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة للإدارة. "

كما عرف (حامد، 2004، ص90) إدارة الأرباح بأنها "عبارة عن تدخل متعمد من قبل الإدارة أو معدي القوائم المالية عند وضع المعايير أو تعديلها أو تطبيقها، أو عند اتخاذ قرارات تمويلية أو تشغيلية، وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والذي يحقق المصالح الذاتية لها. "

كما عرفها (خليل، 2006، ص 492) بأنها "مجموعة من الأنشطة والأحكام الخاصة، والمستمدة من حرية الاختيار للطرق والأساليب المحاسبية، والتي تقوم بها الإدارة للتدخل في التقرير المالي، بهدف التقرير عن رقم للأرباح المحاسبية يتسق مع رقم محدد أو مستهدف. "

يلاحظ من التعريفات السابقة لإدارة الأرباح أنها تتفق في الهدف من ممارستها وهي تضليل مستخدمي القوائم المالية، للوصول لتحقيق مصالح ذاتية للشركة حسب رؤية الإدارة.

دوافع ممارسة إدارة الأرباح: توجد عدة دوافع لإدارة الأرباح هي: (هلال، 2012، ص، 52)

1. حوافز الإدارة، ووجدت هذه الحوافز لتشجيع الإدارة على بذل أقصى جهد ممكن في سبيل تحقيق مصلحة الملاك، وغالباً ما تتضمن حوافز الإدارة على حدين هما الحد الأدنى والحد الأقصى، الأمر الذي قد يدفع الإدارة إلى استخدام أساليب من شأنها التأثير على الدخل.

2. مقابلة توقعات المحللين الماليين: تعد تنبؤات الأرباح بمثابة رسالة ترسلها الإدارة للأسواق المالية تتضمن معلومات متعلقة بالتوقعات الخاصة بأرباح المنشأة في المستقبل، وتمثل هذه التنبؤات أهمية خاصة بالمستثمرين، إذ إنها تساعد على تقييم الأسهم واتخاذ قرار الاحتفاظ بها أو التخلص منها.

3. المديونية: تمثل عقود المديونية تعهداً على الإدارة يتضمن فرض قيود على تصرفات الإدارة منها وضع قيود على توزيعات الأرباح، ونسبة المديونية، والمحافظة على مستوى معين لرأس المال العامل.

4. التكاليف السياسية: هي تلك التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة التدخلات الخارجية من الحكومة والهيئات والمنظمات التي تؤثر على قيمة الشركة، مثل الأعباء الاجتماعية، إمكانية فرض ضرائب أو رسوم إضافية على الشركة ومنع الاحتكار، والرقابة على قرارات التسعير، وزيادة أجور العاملين.

5. المدفوعات الضريبية: من ضمن الدوافع لممارسة الإدارة لإدارة الأرباح، المدفوعات الضريبية وهذا الدافع هو موضوع دراستنا هذه لذلك سنتناوله بنوع من التفصيل على النحو الآتي:

تعتمد الضرائب على ما يتحقق من أرباح فكلما زادت هذه الأرباح زاد مقدار الضريبة المفروضة، وإذا انخفضت الأرباح قل مقدار الضريبة. لذا تعد المدفوعات الضريبية من أهم الدوافع لممارسة إدارة الأرباح، إما لتجنب الضرائب أو لتخفيضها قدر

الإمكان، أو لتأجيلها إلى فترة قادمة.

وعلى ذلك يمكن القول، إن الاعتبارات الضريبية تؤثر في اختيار الإدارة لسياستها المحاسبية لإظهار ربحية مستهدفة في قوائمها المالية لتحقيق منافع خاصة. ففي حالة تمتع المنشأة بإعفاءات ضريبية سواء لأنشطة معينة أو مناطق محددة أو لفترات عند بداية النشاط أو بموجب اتفاقيات دولية أو لحالات خاصة فإن المنشأة تميل إلى زيادة أرباحها لجذب المستثمرين، أما في حالة انتهاء فترة الإعفاءات الضريبية أو عدم تمتع المنشأة بمثل هذه الإعفاءات فإن المنشأة تميل إلى تخفيض أرباحها لتخفيض العبء الضريبي. وقد ذكر (Phillips,2002) أن بعض الشركات يكون لديها دافع إما تخفيض الأرباح بهدف تحقيق منافع ضريبية، أو المبالغة في قيمة هذه الأرباح في حالة تحقيق منافع أكبر من التكلفة الخاصة بالأثر الضريبي، وأن الشركات التي تحقق صافي خسارة من العمليات، فإنه يقل لديها الدافع إلى تخفيض الأرباح لتحقيق وفورات ضريبية لأنها حققت صافي خسارة.

أساليب ممارسات إدارة الأرباح:

إن تطبيق محاسبة الاستحقاق، تتطلب من معدي القوائم المالية ممارسة الحكم المهني في توزيع الإيرادات والمدفوعات على الفترات المحاسبية المناسبة، ويمكن للإدارة استخدام ذلك للقيام بإدارة الأرباح، تلك التي يمكن أن تتدرج من الإدارة المقبولة للأرباح إلى إدارة الأرباح التي تمثل تلاعباً في إعداد وعرض القوائم المالية. (مازن، 2013، 75) . وقد ذكر (Nelson et al,2003) أن الشركة يمكن أن تتلاعب من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة والتي يتم تمريرها أيضاً بممارسات مراجعة خاطئة، ومن أهم هذه الممارسات ما يأتي:

- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد.
- رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة.
- التلاعب في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- التلاعب في تقدير قيمة الأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.
- التلاعب في قيمة المخزون السلعي آخر الفترة.
- التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات.
- التلاعب في تخصيص وتوزيع تكاليف البحوث والتطوير حال الاندماج.

قد ذكر (الداعور وعابد، 2009، ص826) أن من أهم دوافع المديرين لإدارة الأرباح دافع ضريبة الدخل، وذلك من خلال اختيار المديرين للطرق المحاسبية التي تقلل من القيمة الحالية المتوقعة لمدفوعات الضرائب، ومن إحدى تلك الطرق المستخدمة لتحقيق ذلك الغرض طريقة تقييم المخزون السلعي وبخاصة (FIFO & LIFO) فعلى سبيل المثال عند اختيار المديرين لطريقة FIFO أو LIFO ذلك سيؤدي إلى تغيرات في التدفقات النقدية للوحدات الاقتصادية نتيجة لتأثير طرق تقييم المخزون في الأرباح الخاضعة للضريبة. فالوحدات الاقتصادية عادة ما تستخدم طريقة FIFO عند زيادة الأسعار، لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية ذاك الذي بدوره سيؤدي إلى زيادة الضرائب وانخفاض التدفقات النقدية. وفي المقابل فإن (LIFO) قد تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية، ما يؤدي إلى انخفاض في الضرائب وزيادة التدفق النقدي، لذلك فان دافع الضريبة لتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية هو دافع رئيسي يؤثر في قرارات المديرين عند تطبيق طرق تقييم المخزون.

وذكر (الداعور، 2013 ص 102) أن سلوك الإدارة يأخذ عدة اتجاهات للتأثير على الدخل منها، تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، أو زيادته بغرض زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو تمهيده عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعاً، أو زيادته إذا كان منخفضاً، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة في مستوى الربح وتحقيق الاستقرار في أسعار الأسهم في السوق.

الدراسات السابقة:

دراسة (**Desai, Dharmapala, 2006**) : هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين إدارة الأرباح والتهرب من دفع الضرائب في الشركات، ومدى استخدام المدراء الملاجئ الضريبية للتلاعب في الأرباح المعلنة، في الولايات المتحدة الأمريكية. توصلت هذه الدراسة إلى أن المديرين يستخدمون الملاجئ الضريبية للتلاعب في أرباح الشركات من أجل خدمة مصالح الإدارة بدلاً من المساهمين، وأن هناك علاقة سلبية بين تعويض الحوافز وإجراءات التهرب من دفع الضرائب وهو ما يتناقض مع وجهة النظر التقليدية للتهرب من دفع الضرائب للشركات وأنها ليست مجرد وسيلة لخفض الالتزامات الضريبية، بل للتلاعب في التقارير المالية وأنه يجري نقل الأرباح من الفترة الحالية إلى فترة أخرى. وأن خطط التعويض على أساس خيارات الأسهم يقلل الحافز على الانخراط في إدارة الأرباح وذلك يقلل فوائد المدير من استخدام الملاجئ الضريبية.

وأوصت هذه الدراسة بأنه يجب على المدراء والمساهمين ومجالس الإدارات عرض الجهود الإدارية المبذولة للحد من الالتزامات الضريبية للشركات.

دراسة (هلال، **2012**) : هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح. وقد جرى الحصول على البيانات عن طريق القوائم المالية لعدد (42) شركة من الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، والمقابلات الشخصية، واعتمد الباحث في تطبيق دراسته على منهج تحليل المحتوى. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين كل من الملكية المؤسسية وملكية كبار المساهمين وممارسات إدارة

الأرباح، إذ إن ممارسات إدارة الأرباح تزداد في الشركات التي يتميز هيكل ملكيتها بوجود مستثمر مؤسسي أو وجود مجموعة من كبار المساهمين، وكذلك توجد علاقة عكسية بين الملكية العائلية وممارسات إدارة الأرباح. وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة إلزام الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية بأن يكون لديهم لجنة مراجعة وأن يكون جميع أعضائها مستقلين أو غير تنفيذيين، يحدث تعيينهم من الجمعية العمومية للمساهمين وليس من مجلس الإدارة لتدعيم استقلالهم، وأن يفصح عن هويتهم وخبراتهم.

دراسة (**رمضان، 2013**) : هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير حجم الشركة في ميل الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية، ولتحقيق هدف الدراسة جرى اختيار جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية بين عامي 2000 – 2011م، واستخدمت هذه الدراسة نموذج الانحدار الاحتمالي للبيانات الثنائية، ونموذج جونز المعدل لعام 1991 لحساب المستحقات الاختيارية بديلاً لنزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن حجم الشركة يؤثر في ميل الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح، إذ إن زيادة حجم الشركة يزيد من احتمالية ممارسة إدارة الأرباح بنسبة 99.92% في الشركات الصناعية الأردنية. كذلك خلصت الدراسة إلى أن الشركات الكبيرة الحجم أكثر ميل نحو ممارسة إدارة الأرباح من الشركات صغيرة الحجم. وأن كفاءة الإدارة ترتبط بعلاقة عكسية مع ممارسات إدارة الأرباح، إذ إنه كلما زادت كفاءة الإدارة، انخفضت نزعة الإدارة نحو ممارسة إدارة الأرباح.

دراسة (**البدوي، بخيتة 2013**) : هدفت هذه الدراسة إلى تعرف دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح وتوضيح أثر ممارسة إدارة الأرباح في التهرب الضريبي. يتمثل في مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية عن فترة خمس سنوات من (2007 – 2011) . واعتمدت هذه الدراسة على المناهج الآتية: المنهج الاستنباطي في تحديد المحاور وصياغة فرضيات الدراسة. المنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات. والمنهج الوصفي بتحليل القوائم المالية المنشورة لبعض المنشآت لاختبار مدى ممارستها لأساليب إدارة الأرباح. توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات التي شملتها الدراسة قد مارست إدارة الأرباح بهدف التهرب من دفع الضريبة. أوصت هذه الدراسة بالعمل على إصدار تشريعات تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في القوائم المالية للشركات نتيجة لاستخدام سياسات إدارة الأرباح وذلك للتهرب من دفع الضرائب.

دراسة (**Fodio. et. al,2013**) : هدفت هذه الدراسة إلى البحث في آليات حوكمة الشركات وأثرها في جودة الأرباح المعلنة في شركات التأمين في نيجيريا. وقد تكون مجتمع الدراسة من (25) شركة من شركات التأمين المدرجة في سوق الأوراق المالية في نيجيريا عن الفترة من 2007 – 2010م. وقد استخدم الباحث نموذج Jones لقياس إدارة الأرباح. كما توصلت هذه الدراسة إلى أن كلاً من حجم المجلس واستقلالية المجلس وحجم لجنة المراجعة لها تأثير سلبي في الأرباح المعلنة، وممارسة إدارة الأرباح في شركات التأمين في نيجيريا، بينما استقلال المراجع الخارجي واستقلال لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي في جودة الأرباح المعلنة.

دراسة (**مازن، 2013**) : هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المصرية، ودوافع اللجوء لتلك الممارسات، وكيفية اكتشافها، والوسائل المساعدة للحد من منها، وتأثير إدارة الأرباح في الأداء المالي لمنشآت الأعمال. وقد تمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية والتي بلغ عددها (235) شركة والعينة عددها (47) شركة، وجرى استخدام الاستبانة أداة للحصول على البيانات. وتوصلت هذه الدراسة إلى ارتفاع درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية، إذ بلغت نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح 60% من الشركات التي شملتها العينة. ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسة، ضرورة قيام الجمعيات والهيئات المحاسبية بالتنسيق مع الهيئة العامة للرقابة المالية بإقامة دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين بشكل دوري بهدف ترسيخ قواعد المهنة وآدابها وسلوكها، ما يساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.

دراسة (**المباشر، 2014**) : هدفت هذه الدراسة إلى تعرف العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي للحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وتمثل مجتمع الدراسة في (49) شركة مدرجة في بورصة فلسطين، واستخدمت الاستبانة أداة للحصول على البيانات اللازمة للدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح، كما توجد علاقة عكسية بين حجم قسم التدقيق الداخلي وبين إدارة الأرباح وهو المتغير الوحيد الذي يؤثر في الحد من إدارة الأرباح. وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة الاستمرار في دعم وظيفة التدقيق الداخلي ورفدها بالكادر البشري المؤهل علمياً وعملياً، وضرورة ترشيد الشركات من استخدام إدارة الأرباح لما لها من آثار خطيرة في التنمية الاقتصادية.

دراسة (**نفاع، 2015**) : هدفت هذه الدراسة إلى تعرف أثر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن. تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن واستخدمت الاستبانة للحصول على البيانات الضرورية التي وزعت على عدد (80) مدقق حسابات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يعتبرون التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية عند الالتزام في تطبيقها على القوائم المالية. وأوصت هذه الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات

المستقبلية تتصل بالإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية مثل المحاسبة الإبداعية وأثرها في سلوك المستثمر.

دراسة (**Amidu,et al,2016**) : هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين إدارة الأرباح وتهرب الشركات من دفع الضرائب لتمويل المسئولية الاجتماعية للشركات في غانا. يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية التي شملت (119) شركة عن الفترة من (2010 – 2013) . وأظهرت النتائج أن معظم الشركات التي كانت ضمن عينة الدراسة قد مارست إدارة الأرباح للتهرب الضريبي لتمويل أنشطة المسئولية الاجتماعية، ما يوحي أن هذه الشركات قد استخدمت المسئولية الاجتماعية غطاء لممارسة إدارة الأرباح للتهرب الضريبي. وكذلك توصلت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة طردية بين أنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات وإدارة الأرباح، وأن الإدارة تستخدم أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات غطاء للسلوك الانتهازي مثل إدارة الأرباح. وأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين إدارة الأرباح والتهرب من دفع الضرائب.

دراسة (Yorke,et al, 2016) : هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين إدارة الأرباح والتهرب من دفع الضرائب، وقد شملت الدراسة الشركات غير المالية المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية خلال مدة عشر سنوات من (2003 – 2012) وكذلك اختبار تأثير التفاعل بين المتغيرين على قيمة الشركة. وتوصلت هذه الدراسة إلى انتشار ممارسة إدارة الأرباح بين الشركات التي شملتها العينة، وأن التفاعل بين التهرب الضريبي وإدارة الأرباح يؤثر سلباً على قيمة الشركة.

تعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ من خلال الدراسات السابقة عدم تناول الدوافع الضريبية لممارسة إدارة الأرباح واستكمالاً لجهود الباحثين السابقين في هذا المجال فسوف نتناول في دراستنا هذه الدوافع الضريبية لممارسة إدارة الأرباح للوقوف على حجم هذه القضية ومحاولة وضع حلول للحد منها.

إجراءات الدراسة:

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة وبخاصة المديرين ومفتشي ضريبة الدخل في قسمي الشركات وكبار المكلفين، لما لهم من علاقة مباشرة في فحص القوائم المالية للشركات ومحاسبتها ضريبياً، لذلك جرى حصر مجتمع الدراسة بالكامل لصغر المجتمع، وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة (35) موظفا، ووُزّعتْ (35) استبانة وجرى الحصول على (32) استبانة، وثلاث استبانات غير مستردة.

مصادر جمع المعلومات:

قد استخدم الباحثان مصدرين أساسين للمعلومات:

- **المصادر الثانوية**: اتجه الباحثان في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية التي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
- **المصادر الأولية**: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحثان إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة بوصفها أداة رئيسية للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، ولا سيما المديرين وموظفي قسمي الشركات.

أداة الدراسة:

اعتمد الباحثان في الجانب التطبيقي على الاستبانة باعتبارها مصدرا مهما للحصول على البيانات اللازمة لإجراء البحث، وصممت الاستبانة في ضوء أهداف البحث وفرضياته ، وتكونت من قسمين، القسم الأول: اشتمل على مقدمة تعريفية بينت طبيعة البحث وتعريفا لبعض المصطلحات الواردة فيه، والقسم الثاني: واشتمل على الفقرات التي غطت جوانب البحث الرئيسة بما يتناسب مع أهداف البحث واختبار فرضياته، وقسمت الفقرات إلى مجموعتين: المجموعة الأولى تضمنت المعلومات العامة (الديمغرافية) الخاصة بمجتمع البحث، والمجموعة الثانية تناولت الفقرات الخاصة باختبار فرضيات البحث، ورتبت الأسئلة على مقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

قام الباحثان بإجراء تحليل لإجابات مجتمع البحث باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وعلى أساس طبيعة متغيرات البحث وأساليب القياس لأغراض التحليل **واستخدمتْ الأساليب الإحصائية الآتية:**

1. الوسط الحسابي منسوبا للقيمة العظمى لمقياس ليكرت، إضافة إلى الانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرار لعمل تحليل أولي لإجابات أفراد مجتمع البحث.وبذلك يفسر الوزن النسبي (وفق المقياس المتبع) المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد مجتمع البحث حول مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من قبل الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل كما يأتي:

- تكون درجة الممارسة منخفضة إذا كان المتوسط الحسابي من 1 – 2.33
- تكون درجة الممارسة متوسطة إذا كان المتوسط الحسابي من 2.34 – 3.67
- تكون درجة الممارسة مرتفعة إذا كان المتوسط الحسابي من 3.68 – 5.

2. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة

ثبات فقرات الاستبانة.

3. معامل ارتباط بيرسون (person Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط.

4. اختبار (one sample T- test) لاختبار فرضيات البحث الأولى والثاني.

5. اختبار (one way anova) لاختبار الفرضية الثالثة للبحث وإيجاد الفروق.

صدق أداة الدراسة وثباتها:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وللتحقق من ذلك قام الباحثان بعرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة في مجال المحاسبة والمالية والضريبة، لإبداء رأيهم في مدى شموليتها وملاءمتها لقياس الغرض الذي أعدت من أجله، وقد أجمع المحكمون على أن أسئلة أداة الدراسة تقيس ما وضعت لقياسه، وقد استجاب الباحثان لآراء المحكمين وقاما بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، كما قام الباحثان بالتحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة وكذلك الصدق البنائي من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه وكذلك معاملات ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ، إذ وجد الباحثان أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعد جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.وللتحقق من ثبات الأداة جرى استخدام طريقة (الفا كرونباخ) لاستخراج معامل الثبات على جميع فقرات الاستبانة ، إذ وصل إلى (95.6%) وهذا يدلل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة ثبات مرتفعة، وبذلك يكون الباحثان قد تأكدا من صدق استبانة الدراسة وثباتها، ما يجعلهما على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحية تطبيقها على عينة الدراسة.

عرض النتائج وتحليلها واختبار الفرضيات:

1ـ تحليل خصائص مجتمع الدراسة:

جدول (1) :

خصائص مجتمع الدراسة

رقم السؤال	بدائل الإجابة	البيان	العدد	النسبة المئوية %
1	المؤهل العلمي	دبلوم	0	0
		بكالوريوس	30	93.8
		دراسات عليا	2	6.2
		المجموع	32	100%
2	التخصص العلمي	محاسبة	32	100%
		إدارة أعمال	0	0
		اقتصاد	0	0
		علوم مالية ومصرفية	0	0
		أخرى	0	0
		المجموع	32	100%
3	سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	10	31.3
		من 20 -10 سنة	20	62.5
		أكثر من 20 سنة	2	6.2
		المجموع	32	100%
4	المسمى الوظيفي	مدير دائرة	5	15.6
		رئيس قسم	9	28.1
		مفتش ضريبة	18	56.3
		المجموع	32	100%
5	الدورات التدريبية المتخصصة	دورات في التحليل المالي	24	75
		دورات في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية	4	12.5
		دورات في مجال حوكمة الشركات	1	3.1
		أخرى	3	9.4
		المجموع	32	100%

يلاحظ من الجدول (1) أن ما نسبته 93.8% من مجتمع الدراسة يحملون درجة البكالوريوس وكذلك أن جميعهم تخصصهم العلمي محاسبة.وهذا الأمر يعزز من ثقة الباحثين في دقة وموضوعية إجابات أفراد مجتمع الدراسة، نظرا لأن فقرات الاستبانة تتصل بموضوع محاسبي متخصص، كما يلاحظ أن نسبة68.7% خبرتهم العملية أكبر من 10سنوات.وأن أكثر من نصف أفراد مجتمع الدراسة (56.3%) يشغلون وظيفة مفتش ضريبة، وهذا الأمر يطمئن الباحثين من ناحية معرفة أفراد مجتمع الدراسة وإدراكهم للأساليب التي تتبعها الشركات في عمليات إدارة الأرباح نتيجة الخبرة التي يتمتعون بها والاحتكاك المباشر مع الشركات كمفتشين للضريبة، ويلاحظ أيضا أن معظم أفراد مجتمع الدراسة (75%) حاصلون على دورات في التحليل المالي الأمر الذي يعزز من قدرتهم على التعامل مع المعلومات التي تقدمها الشركات عبر القوائم والتقارير المالية

وصولا لمؤشرات دقيقة حول مدى موضوعية وشفافية تلك المعلومات، أما الدورات المتخصصة فمن الواضح أن هناك نقصا كبيرا في هذه الدورات، إذ لم يتجاوز عدد الحاصلين عليها نسبة (15.6%) وهذا بلا شك قد يحد من تطور قدرات أفراد مجتمع الدراسة (موظفي ضريبة الدخل) في اكتشاف ما قد يستجد من أساليب إدارة الأرباح ويظهر حاجة موظفي ضريبة الدخل للحصول على هذا النوع من الدورات، ويعزو الباحثان هذا الأمر إلى ارتفاع تكلفة هذا النوع من الدورات المتخصصة وإجراء معظمها خارج قطاع غزة الأمر الذي يتعذر معه المشاركة بسبب ظروف الحصار لقطاع غزة، ويرى الباحثان أن سنوات الخبرة التي يتمتع بها غالبية موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة قد تسهم في الحد من الآثار السلبية للنقص في عدد هذا النوع من الدورات المتخصصة.

2 ـ الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها:

◄ السؤال الأول: **هل توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لدائرة ضريبة الدخل؟**

للإجابة عن السؤال الأول جرى إيجاد المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسبة المئوية والرتب لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حول وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لضريبة الدخل ودرجة هذه الممارسة وذلك على النحو الآتي:

جدول (2) :

نتائج إجابات مجتمع الدراسة حول وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية%	الترتيب حسب الممارسة
1	يتم تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي من فترة مالية لأخرى.	3.59	1.34	71.8	6
2	يتم تغيير معدلات وطرق استهلاك الأصول الثابتة من فترة مالية لأخرى.	3.50	1.21	70	10
3	التلاعب بمبالغ الذمم المدينة ومخصصات يتم الديون المشكوك فيها في القوائم المالية.	3.68	1.17	73.6	4
4	يتم التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية.	3.71	1.05	74.2	2
5	يتم التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية.	3.21	0.90	64.2	12
6	يتم التلاعب في قيم الأصول غير الملموسة، وطرق ومعدلات إطفاءها.	3.56	1.13	71.2	7
7	يتم التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات مالية.	3.71	0.77	74.2	1
8	إثبات التزامات على الشركة قبل تحققها مثل التعويضات عن قضايا مرفوعة على الشركة	3.40	0.87	68	11
9	تسجيل عمليات شراء وبيع وهمية يتم تعديلها في الفترة المالية القادمة.	3.15	1.01	63	13
10	التلاعب في مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل.	3.50	0.84	70	9

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية%	الترتيب حسب الممارسة
11.	المبالغة في تكوين مخصصات هبوط الأسعار للأوراق المالية.	3.59	0.83	71.8	5
12.	الخلط بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية.	3.70	0.76	74	3
13.	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة وطويلة الأجل.	3.53	0.87	70.6	8
	لكل المجال	3.53	0.57	70.6	

يلاحظ من جدول (2) أن أفراد مجتمع الدراسة يرون وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لضريبة الدخل بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.53) وبنسبة مئوية (70.6%) .وقد حصلت الفقرة السابعة التي تنص على أنه «يتم التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات المالية « وكذلك الفقرة الرابعة التي تنص على أنه «يتم التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية» على أعلى نسبة موافقة، فقد بلغ المتوسط الحسابي لكل من الفقرتين (3.71) وبنسبة مئوية (74.2 %) على التوالي، ما يعني أن هناك ممارسة بدرجة مرتفعة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية للشركات من خلال استخدام طريقة التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات المالية، وكذلك استخدام طريقة التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة.وقد تلت الفقرتين السابقتين في نسبة الموافقة الفقرة الثانية عشر التي تنص على حصول «الخلط بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية «إذ بلغ متوسطها الحسابي (3.7) وبنسبة مئوية (74%) ، وكذلك الفقرة الثالثة التي تنص على وقوع «التلاعب بمبالغ الذمم المدينة ومخصصات الديون المشكوك فيها في القوائم المالية» إذ بلغ متوسطها الحسابي (3.68) وبنسبة مئوية (73.6%) وتعد نسب الموافقة للفقرات الأربع السابقة نسب مرتفعة حسب المقياس الذي وضع لهذه الدراسة، ما يعني أن الشركات تعتمد على هذه الطرق بدرجة كبيرة في ممارسة عملية إدارة الأرباح بهدف التلاعب في قيمة الربح الخاضع للضريبة.ويعزو الباحثان ذلك إلى أن الطرق المذكورة في الفقرات الأربع السابقة تعتمد بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي لمعد القوائم المالية الأمر الذي يتيح له مزيدا من الحرية في ممارسة إدارة الأرباح.وقد جاءت الفقرة التاسعة التي تنص على «تسجيل عمليات شراء وبيع وهمية يتم تعديلها في الفترة المالية القادمة «في المرتبة الأخيرة في نسب الموافقة إذ بلغ متوسطها الحسابي (3.15) وبنسبة مئوية (63%) ، وهي تعد نسبة متوسطة حسب مقياس الدراسة، الأمر الذي يؤكد اتفاق أفراد مجتمع الدراسة على وجود ممارسة فعلية لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لضريبة الدخل.وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد مجتمع الدراسة لفقرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس قام الباحثان باختبار صحة الفرضية الأولى على النحو الآتي:

- اختبار الفرضية الأولى HO: لا توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لدائرة ضريبة الدخل.

لاختبار متغيرات الفرضية الأولى استخدم الباحثان اختبار (one sample T- test) لإجابات مجتمع الدراسة، والخاصة بفقرات هذه الفرضية، والجدول الآتي (3) يوضح النتائج التي توصلت إليها فقرات الفرضية مجتمعة.

جدول (3) :

اختبار one sample T- test لفقرات الفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
3.533	0.577	5.223	*0.000

يتضح من الجدول (3) أن قيمة T المحسوبة هي (5.223) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (2.042) ، وهي معنوية عند مستوى0.00، وبما أن قاعدة القرار في قبول الفرضية هي أن تُقبل الفرضية الصفرية عندما تكون T الجدولية أكبر من T المحسوبة، وبما أن T المحسوبة أكبر من الجدولية، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: "توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في القوائم المالية التي تقدمها الشركات لدائرة ضريبة الدخل".ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة كل من (Desai, Dharmapala, 2006) ، و (البدوي، بخيتة 2013) ، و (Amidu, etal, 2016) ، و (Yorke,et al, 2016)

◄ السؤال الثاني: **هل يقوم مفتشو ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من قبل الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية؟**

للإجابة عن السؤال الثاني، جرى إيجاد المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسبة المئوية والرتب لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حول مدى قيام موظفي ضريبة الدخل

بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية وذلك على النحو الآتي:

جدول (4) :

نتائج إجابات مجتمع الدراسة حول مدى قيام موظفي ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الترتيب حسب الممارسة
1	مراجعة كشوف الجرد والتحقق الفعلي من أصناف المخزون السلعي.	4.21	1.09	84.2	3
2	الرجوع إلى تقرير مدقق الحسابات للوقوف على رأيه في تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي ومدى تضمين تقريره إيضاحات حول أثر هذا التغيير في البيانات المالية.	3.56	1.29	71.2	16
3	التحقق من عدالة تقييم المخزون السلعي مقارنة مع قوائم الأسعار الجارية.	4.09	1.17	81.8	6
4	التحقق من رأي مدقق الحسابات حول التغيير في طريقة حساب قسط الاستهلاك للأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة، والتأكد من إظهار الأثر المتراكم المترتب في هذا التغيير على البيانات المالية للشركة.	3.62	1.31	72.4	13
5	إعادة حساب مصروف الاستهلاك وفقاً لمعدلات الاستهلاك المعمول بها في ضريبة الدخل.	4.43	1.07	88.6	2
6	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية، مع مراعاة الإفصاح عن القيم الاستبدالية للأصول الثابتة، والتحقق من صحة التقييم.	4.18	1.14	83.6	4
7	التحقق من صحة ومبررات تصنيف الأصول الثابتة ودراسة تأثير ذلك على مصروف الإهلاك، وأثر ذلك في بيانات قائمتي الدخل والمركز المالي.	4.06	1.16	81.2	7
8	دراسة أثر القروض في نسب الرفع المالي، وعلى مصروف الفوائد وعلى الأصول المقدمة كضمانات.	3.43	1.04	68.6	17
9	مراجعة كشوف الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم والإفصاح عنها في بند مستقل.	3.56	1.24	71.2	15
10	طلب كشف بالديون للتأكد من ملاءمة قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، إلى إجمالي قيمة الذمم المدينة.	3.93	1.31	78.6	10
11	التأكد من أن صفقات الشراء والبيع حقيقية وليست صورية.	4.03	1.12	80.6	8
12	إعادة حساب الربح الناتج عن المكاسب الناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية.	3.90	1.22	78	11
13	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية إن وجد.	4.12	1.18	82.4	5
14	التحقق من صحة أسعار السوق المستخدمة في تقييم بنود محفظة الأوراق المالية.	4.0	1.16	80	9
15	التحقق من مدى توافر شروط الرسملة للمصروفات الرأسمالية	3.90	1.44	78	12
16	الرجوع إلى تقرير مدقق الحسابات للوقوف على رأيه في مبررات تغيير الطريقة المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، ومدى تضمين تقريره إيضاحات حول أثر هذا التغيير في البيانات المالية.	3.28	1.37	65.6	18
17	إعادة تعديل رقم الربح بقيمة نصيب الشركة الأم من أرباح وخسائر الشركة التابعة.	3.28	1.54	65.6	19
18	التأكد من الاعتراف بالأصول غير الملموسة بما ينسجم مع المعايير المحاسبة الدولية، ودراسة أثر ذلك في المركز المالي للمنشأة.	3.62	1.33	72.4	14
19	إعادة حساب مصروف الإطفاء وفقا لمعدلات إطفاء الأصول غير الملموسة المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.	4.87	1.26	97.4	1
	لكل المجال	3.85	1.00	77	

يلاحظ من جدول (4) أن أفراد مجتمع الدراسة يرون أن موظفي ضريبة الدخل يقومون بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية بدرجة مرتفعة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.85) وبنسبة مئوية (77%) .وقد حصلت الفقرة التاسعة عشر التي تنص على «إعادة حساب مصروف الإطفاء وفقا لمعدلات إطفاء الأصول غير الملموسة المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة» على أعلى نسبة موافقة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.87) وبنسبة مئوية (97.4%) تليها الفقرة الخامسة التي تنص على «إعادة حساب مصروف الاستهلاك وفقاً لمعدلات الاستهلاك المعمول بها في ضريبة الدخل» بمتوسط حسابي (4.43) وبسبة مئوية (88.6%) وتعد النسب السابقة نسب مرتفعة الأهمية حسب مقياس الدراسة ، ما يعني أن أفراد مجتمع الدراسة متفقون وبدرجة عالية على اعتبار أن إجراء إعادة حساب مصروف الإطفاء للأصول غير الملموسة، ومصروف الاستهلاك للأصول الملموسة، من أهم الإجراءات اللازمة، والمناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية ، ومن ثم الحد من تأثيرها في القوائم المالية، ويرجع الباحثان ذلك لوجود مساحة كبيرة من التقدير الشخصي لمعدي القوائم المالية في معالجة الأصول بصفة عامة وتأثير ذلك في القوائم المالية وبالطبع على الأرباح الخاضعة للضريبة.

وقد حصلت الفقرة الثالثة عشر والفقرة العاشرة الخاصتين بالإجراءات التي يمارسها موظفو ضريبة الدخل لاكتشاف ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية، وكذلك التلاعب بمبالغ الذمم المدينة ومخصصات الديون المشكوك فيها في القوائم المالية بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة، على درجة موافقة مرتفعة وفق مقياس الدراسة، بمتوسط حسابي (4.12) ، و (3.93) وبنسبة مئوية (82.4%) ، (78.6%) على التوالي، ما يدلل على اهتمام وتركيز موظفي الضريبة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لاكتشاف أكثر طرق ممارسة إدارة الأرباح التي تمارسها الشركات لدوافع ضريبية والحد من آثارها على القوائم المالية وفقا لنتائج تحليل إجابات مجتمع الدراسة عن السؤال الأول وفق الجدول (2) .

أما الفقرة السابعة عشر التي تنص على «إعادة تعديل رقم الربح بقيمة نصيب الشركة الأم من أرباح وخسائر الشركة التابعة» فقد جات في المرتبة الأخيرة في نسب الموافقة بمتوسط حسابي بلغ (3.28) وبنسبة مئوية (65.6%) ، وهي تعد نسبة متوسطة حسب مقياس الدراسة، الأمر الذي يؤكد اتفاق أفراد مجتمع الدراسة على قيام موظفي ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من قبل الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية.وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد مجتمع الدراسة لفقرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس قام الباحثان باختبار صحة الفرضية الثانية على النحو الآتي:

- اختبار الفرضية الثانية HO: لا يقوم مفتشو ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية.

لاختبار متغيرات الفرضية الثانية استخدم الباحثان اختبار (one sample T- test) لإجابات مجتمع الدراسة، والخاصة بفقرات هذه الفرضية، والجدول الآتي (5) يوضح النتائج التي توصلت إليها فقرات الفرضية مجتمعة.

جدول (5) :

اختبار one sample T- test لفقرات الفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
3.85	1.00	4.78	*0.000

يتضح من الجدول (5) أن قيمة T المحسوبة هي (4.78) وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة (2.042) ، وهي معنوية عند مستوى0.00، وبما أن قاعدة القرار في قبول الفرضية هي قبول الفرضية الصفرية عندما تكون T الجدولية أكبر من T المحسوبة، وبما أن T المحسوبة أكبر من الجدولية، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: " يقوم مفتشو ضريبة الدخل بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات، واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من آثارها في القوائم المالية".ولا تتفق هذه النتيجة ضمنياً مع ما توصلت إليه دراسة كل من (Desai,Dharmapala,2006) ، و (البدوي، بخيتة2013) ، و (مازن، 2013) ، و (المباشر، 2014) ، و (Amidu, et al, 2016) ، و (Yorke,et al,2016) من قيام الشركات بممارسة سياسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في مجتمعات الدراسة المختلفة التي طبقت عليها تلك الدراسات، الأمر الذي يمكن أن يفسره الباحثان بزيادة خبرات وقدرات الشركات (خاصة الكبيرة منها) على تمرير ممارساتها لإدارة الأرباح على موظفي دوائر ضريبة الدخل إما بسبب عدم كفاية إجراءاتهم أو ضعف قدراتهم على اكتشاف تلك الممارسات، أو عدم كفاية الإجراءات العقابية الواجب اتخاذها بحق المخالفين لمنعهم من الاستمرار في هذه الممارسات، (أو جميع ما سبق) .

◄ السؤال الثالث: **هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى للمتغيرات**

(الشكل القانوني للشركة، حجم رأس المال، القطاع الذي تنتمي إليه)؟

للإجابة عن السؤال الثالث قام الباحثان بتحليل نتائج إجابات مجتمع الدراسة عن الأسئلة المتفرعة من السؤال الثالث الرئيسي على النحو الآتي:

- السؤال الفرعي الأول: **هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي الأول قام الباحثان بتحليل نتائج إجابات مجتمع الدراسة حول الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية وفقاً لمتغير الشكل القانوني للشركة، والجدول (6) يوضح ذلك.

جدول (6) :

الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية حسب الشكل القانوني للشركة.

الرقم	الفقرة	العدد	النسبة المئوية
1.	شركة عادية	13	40.6%
2.	شركة مساهمة محدودة	3	9,4%
3.	شركة مساهمة عامة	16	50%
المجموع		32	100%

يتضح من الجدول السابق (6) أن (50%) من مجتمع الدراسة يميلون إلى أن شركات المساهمة العامة هي الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية، تليها الشركات العادية بنسبة (40.6%) من مجتمع الدراسة.ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (مازن، 2013) من ارتفاع درجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة المصرية.وتتوافق هذه النتائج أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (هلال، 2012) بوجود علاقة عكسية بين الملكية العائلية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المصرية.ويرجع الباحثان ذلك إلى أن شركات المساهمة العامة تتعدد دوافع مجالس إداراتها لممارسة إدارة الأرباح أكثر من غيرها من الشركات الأخرى، إضافة إلى امتلاكها خبرات محاسبية تمكنها من الولوج في هذا المجال. وللتأكد من صحة نتائج تحليل إجابات مجتمع الدراسة قام الباحثان باختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA على النحو الآتي:

- **الفرضية الفرعية الأولى HO1**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة.

جدول (7) :

تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار الفرضية الفرعية الأولي

المجال	قيمة ف	مستوى الدلالة
درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تبعا للشكل القانوني للشركة.	5.874	0.007

يتضح من الجدول (7) أن قيمة «ف» المحسوبة وهي (5.874) أكبر من قيمة «ف» الجدولية البالغة (3.3277) وأن مستوى الدلالة أقل من (0.05) ما يدلل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة، تبعاً للشكل القانوني للشركة (من وجهة نظر مجتمع الدراسة) .لذلك جرى رفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى «وقبول الفرضية الفرعية الأولى البديلة: «توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة تبعاً للشكل القانوني للشركة».

- السؤال الفرعي الثاني: **هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير حجم رأس مال الشركة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي الأول قام الباحثان بتحليل نتائج إجابات مجتمع الدراسة حول الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية وفقاً لمتغير حجم رأس مال الشركة، والجدول (8) يوضح ذلك.

جدول (8) :

الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية حسب حجم رأس مال الشركة

الرقم	الفقرة	العدد	النسبة المئوية
1	أقل من مليون دولار	13	40.6%
2	من مليون 10 – مليون دولار	3	9.4%
3	أكبر من 10 مليون دولار	16	50%
المجموع		32	100%

يتضح من الجدول السابق (8) أن (50%) من مجتمع

الدراسة يميلون إلى أن الشركات الكبيرة التي يزيد رأس مالها عن10 مليون دولار أكثر ممارسة لإدارة الأرباح، ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (رمضان، 2013) ، أن الشركات الكبيرة الحجم أكثر ميلا نحو ممارسة إدارة الأرباح من الشركات صغيرة الحجم.ويرجع الباحثان ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم تتأثر بدرجة كبيرة بتوقعات المحللين الماليين، الأمر الذي قد يدفع بإدارة الشركة تجاه ممارسة إدارة الأرباح، إضافة لدوافع أخرى تتصل بتوزيع أرباح الأسهم ومدى جاهزية الإدارة لذلك.وللتأكد من صحة نتائج تحليل إجابات مجتمع الدراسة قام الباحثان باختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA على النحو الآتي:

- **الفرضية الفرعية الثانية HO2**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير حجم رأسمال الشركة.

جدول (9) :

تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

المجال	قيمة ف	مستوى الدلالة
درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة تبعاً لحجم رأس مال الشركة.	5.874	0.007

يتضح من الجدول (9) أن قيمة «ف» المحسوبة وهي (5.874) أكبر من قيمة «ف» الجدولية البالغة (3.3277) وأن مستوى الدلالة أقل من (0.05) ما يدلل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة تبعاً لحجم رأس مال الشركة.لذلك يجري رفض الفرضية الصفرية الفرعية الثانية « وقبول الفرضية الفرعية الثانية البديلة: «توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير حجم رأسمال الشركة».

- السؤال الفرعي الثالث: **هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي الثالث قام الباحثان بتحليل نتائج إجابات مجتمع الدراسة حول الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية وفقاً لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة والجدول (10) يوضح ذلك:

جدول (10) :

الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية حسب نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة

الرقم	القطاع	العدد	النسبة المئوية
1	مصرفي	4	12.5%
2	صناعي	13	40.6%
3	خدمي	4	12.5%
4	تجاري	11	34.4%
المجموع		32	100%

يتضح من الجدول السابق (10) ، أن هناك تشتت في إجابات مجتمع الدراسة حول الشركات الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية وفقاً لنوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة ، إذ لم يحصل أي قطاع على نسبة مرتفعة (50% فما فوق) من موافقات مجتمع الدراسة.مع ملاحظة ميل جزء من مجتمع الدراسة لاعتبار أن شركات القطاع الصناعي هي الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح تليها شركات القطاع التجاري.ويرجع الباحثان ذلك إلى أن قطاعي الصناعة والتجارة يعدان من أقل القطاعات تحقيقا للربح في قطاع غزة بسبب الحصار، لذا من المتوقع قيامهما بممارسة إدارة الأرباح بهدف التخلص من أعباء ضريبة الدخل.ويرى الباحثان أن عدم حصول أي قطاع على نسبة مرتفعة من موافقات مجتمع الدراسة يدلل على أن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة ليس له تأثير في درجة ممارسة تلك الشركات لعملية إدارة الأرباح، ويتفق ذلك مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (المباشر،2014) وهي أن جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح، بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه.وللتأكد من صحة نتائج تحليل إجابات مجتمع الدراسة قام الباحثان باختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA على النحو الآتي:

- **الفرضية الفرعية الثالثة HO3**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

جدول (11) :

تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المجال	قيمة ف	مستوى الدلالة
ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة تبعاً لنوع القطاع الذيتنتمي إليه الشركة.	1.353	0.274

يتضح من الجدول (11) أن قيمة «ف» المحسوبة وهي (1.353) أصغر من قيمة «ف» الجدولية البالغة (3.3277) وأن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) ما يدلل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبة تبعاً لنوع القطاع الذي تعمل فيه الشركة.لذلك جرى قبول الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية تعزى لمتغير نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة».

النتائج:

1. توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بنسبة مئوية بلغت 70.6%.

2. الشركات المساهمة العامة أكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية.

3. الشركات التي تمتاز بكبر حجم رأس مال أكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية.

4. توجد ممارسة لإدارة الأرباح لدى الشركات العاملة في قطاع غزة لدوافع ضريبية بصرف النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

5. يقوم موظفي دوائر ضريبة الدخل في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات المناسبة للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.

6. تعمل الإجراءات التي يطبقها موظفي دوائر ضريبة الدخل في قطاع على الكشف عن إدارة الأرباح لدوافع ضريبية على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

7. من أكثر أساليب ممارسة إدارة الأرباح استخداما في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة:

- التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات مالية.
- التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية.
- الخلط بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية.
- التلاعب بمبالغ الذمم المدينة ومخصصات الديون المشكوك فيها في القوائم المالية.

التوصيات:

1. ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بالتنسيق مع وزارة المالية، بعقد المزيد من وورش العمل، والندوات العلمية بهدف ترسيخ قواعد المهنة وآدابها وسلوكها، وزيادة الوعي لدى المحاسبين والمراجعين من الآثار الضارة التي تنتج عن ممارسة إدارة الأرباح بشكل عام وممارستها لدوافع ضريبية بشكل خاص.

2. ضرورة التزام دوائر ضريبة الدخل بتنفيذ برامج تدريبية متخصصة لموظفي ضريبة الدخل لتعزيز قدراتهم المهنية في مجال مكافحة التهرب الضريبي والحد من ممارسة الشركات لسياسة إدارة الأرباح.

3. ضرورة قيام هيئة سوق رأس المال الفلسطينية بإلزام شركات المساهمة العامة بوجود لجنة مراجعة مستقلة عن مجلس الإدارة يجري تعيين أعضائها من الجمعية العمومية للمساهمين وليس من قبل مجلس الإدارة لتدعيم استقلاليتهم.

4. ضرورة قيام الجهات المختصة في الدولة بالعمل على استصدار قوانين تسمح بفرض عقوبات مادية وأدبية في حق الشركات التي يثبت ممارستها لإدارة الأرباح.

5. العمل على تشكيل لجنة من وزارة المالية، وهيئة الرقابة العامة، وهيئة سوق رأس المال الفلسطينية، ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية تتولى بالتنسيق مع دوائر ضريبة الدخل، مراجعة أساليب ممارسة إدارة الأرباح الأكثر استخداما من الشركات، والعمل على الحد منها من خلال إجراءات مهنية ملزمة للشركات.

المصادر و المراجع:

أولاً: المراجع العربية

1. البدوي، بخيته محمد (2013) . ممارسة سياسة إدارة الأرباح وأثرها على التهرب الضريبي. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، جمهورية السودان.
2. حامد، صفاء محمود السيد (2004) . « إدارة الأرباح ومعايير المحاسبة المصرية: دراسة تحليلية»، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، العدد الأول، ص1 – 54.
3. خليل، عبد الفتاح أحمد (2006) . « قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المصرية» مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد (67) .
4. الداعور، جبر وعابد، محمد (2009) . « أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية» مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السابع عشر، العدد الأول ، ص 809 – 845.
5. الداعور، جبر (2013) . أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح «دراسة ميدانية»، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية' المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، ص 101 – 161.
6. رمضان، عماد (2013) . «تأثير حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية من واقع السوق الأردنية»، جامعة الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (20) ، العدد (3) ، ص25 – 45.
7. مازن، سحر عبد الحليم (2013) . «أثر جودة الإفصاح المالي الاختياري على ممارسات إدارة الأرباح وانعكاسها على الأداء المالي لمنشآت الأعمال» رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة– جامعة القاهرة.
8. المباشر، حسن (2014) . « علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح– دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين «رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية – غزة.
9. نفاع، علاء (2015) . « أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، المملكة الأردنية الهاشمية.
10. هلال، أحمد كمال (2012) . «أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح– دراسة ميدانية» رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة – جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. *Ahadiat, Nasrollah. Hefzi, Hassan (2012) . " An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting principles" International Journal of Business and Social Science,July Vol. (3) , No. (14) , pp 245- 251.*
2. *Desai,M. A. Dharmapala. D (2006) . "Earnings management and corporate tax shelters" https:// www. researchgate. net/ publication/ 228427319.*
3. *Flodo, Mousa. Ibikunle,Jide. Chiedu, Oba (2013) ,, " Corporate Governance Mechanisms An Earnings Quality in Listed Nigerian Insurance Firms" International Journal of Finance and Accounting,Vol. (2) , No. (5) ,pp 279- 286.*
4. *MohammedAmidu. Teddy Ossei Kwakye. Simon Harvey & Sally Mingle Yorke, (2016) . "Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility?"Journal of Accounting andTaxation, Vol. (8) , No. (2) , pp 11- 27*
5. *Nelson, M. , J. Elliott, and R. Tarpley (2003) . "How are Earnings Management Msnsged? Evidence From Auditors", Journal of Accounting Horizens, Vol. (17) , pp. 17- 35.*
6. *Pan, K. (2006) . "Perspectives of Earnings Management", http:// www17. ocn. ne. jp/ kevinp (December) ,p. 3.*
7. *Phillips John, Pincus Morton & Rego Sonja (2003) . " Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense", Accounting Review, Vol. (78) , No. (2) ,PP. 491- 521*
8. *Sally Yorke , Mohammmmed Amidu,& Cletus Boateg (2016) . » The effects of earnings management and corporate tax avoidance on firm value", International Journal of Management Practice, Vol. (9) No. (2)*