مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح
اسم الكاتب: د. إبراهيم العدي، حسين عبد الله
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4328
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 11:07 +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 تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (1) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (1) 2012

أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح

الدكتور إبراهيم العدي*
حسين عبد الله**

(تاريخ الإيداع 13 / 6 / 2011. قُبِل للنشر في 29 / 1 / 2012)

□ ملخّص □

يهدف البحث إلى دراسة أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح في سورية، من خلال تحديد مفهوم الضرائب المؤجلة، والتعرض لكل من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفقاً لما جاء في الدراسات السابقة وفي معايير المحاسبة الدولية، وتحديد الفروق الدائمة والفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، كما يدرس هذا البحث طبيعة وماهية إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي المعاصر، والدوافع التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، والمتمثلة بدوافع سوق الأوراق المالية والدوافع التعاقدية والتنظيمية ودوافع عدم تماثل المعلومات، والطرق التي تتبعها الإدارة عند ممارستها لأنشطة إدارة الأرباح، بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، ومن ثم دراسة ميدانية لواقع بيئة الأعمال في سورية من خلال دراسة أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح، حيث تم اختيار عينة من 20 شركة مساهمة من الشركات المساهمة في سورية، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات وزيادة شفافية التقرير المالي، والإفصاح عن السياسات الخاصة بالإدارة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة، الالتزامات الضريبية المؤجلة، الأصول الضريبية المؤجلة، الفروق المؤقتة، الفروق الدائمة، إدارة الأرباح.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية.
** طالب دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق– دمشق – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (1) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (1) 2012

The Impact of Deferred Tax on Earnings Management

Dr. Ibrahim Al-Adi [*]
Hussein Abdullah [**]

(Received 13 / 6 / 2011. Accepted 29 / 1 / 2012)

□ ABSTRACT □

This paper provides a study on the impact of Deferred Tax on Earnings Management in Syria by explaining the concept of Deferred Tax and deferred tax Liabilities as clarified in previous related research and International Accounting Standards. The paper also determines the temporary and permanent differences between pretaxable income and taxable income. In addition, it studies the concept of Earnings Management in the light of the accounting theory, and at the same time, it focuses on the motivations for managing earnings, and the approaches used by management to balance, increase or decrease earnings. Then, we present a field study on some Syrian business to examine the impact of Deferred Tax on Earnings Management. The study examines a sample of 20 firms. It shows that firms use deferred tax Liabilities and assets to achieve desired profits. It finds it necessary to limit the amount of freedom given to managers concerning choosing suitable approaches for reporting, estimating, disclosing certain information, improving the quality of financial reporting**,** and announcing management policies that have direct impact on items value in the financial reporting lists.

Keywords: Deferred Tax, deferred tax Liabilities, deferred tax assets, temporary differences, permanent differences, Earnings Management.

[*]**Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria**.
[**]**Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria**.

مقدمــة:

تهدف التقارير المالية إلى توفير معلومات مفيدة حول المنشأة، تستخدم من قبل المستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة في اتخاذ القرارات المختلفة ذات الصلة بالمنشأة، والتنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية، ونظراً لأهمية هذه المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات المختلفة، فإن على المنشأة مسؤوليات بتقديم معلومات تكون ذات مصداقية في قياس المركز المالي للمنشأة، وأن تعد بشكل يمكن الاعتماد عليها بموثوقية من قبل الأطراف المختلفة، وتعتبر معظم الأحداث الاقتصادية والعمليات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ومرفقاتها ذات تبعات على التدفق النقدي الضريبي، ويتم الإفصاح عن هذه التبعات في الإقرارات الضريبية تماشياً مع القانون الضريبي، إلا أن الشركات تمضي فترات زمنية طويلة وتبذل جهوداً كبيرة لتقليل مدفوعاتها من ضريبة الدخل، كما أن على هذه الشركات أن تقدم معلومات مالية للمستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة تعطي صورة واضحة عن الالتزامات والمنافع الضريبية الحالية والمحتملة، وهذا ما يدفع إدارة الشركات إلى القيام بأفعال لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي.

مشكلة البحث:

نتيجة لموقع الإدارة في المنشأة، لديها معلومات خاصة قد لا تكون متاحة للأطراف الخارجية، مما يؤدي إلى حدوث عدم تماثل في المعلومات، كما أن الإدارة من خلال عملها كوكيل عن المساهمين أو عن أصحاب المصلحة، فإن لها مصالح خاصة من وراء تدخلها في عملية التقرير المالي، والسؤال الذي يطرح هنا هل تقوم إدارة المنشأة باستخدام الضرائب المؤجلة، للقيام بممارسات إدارة الأرباح، وذلك عن طريق التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الضرائب المؤجلة، لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.

أهمية البحث وأهدافه:

لهذا البحث أهمية على الصعيدين الأكاديمي والعملي، فتعمل هذه الدراسة على الكشف عن ممارسات الاختيار الاستنسابي للسياسات المحاسبية من قبل الإدارة، بما يمكن الإدارة من تحقيق غايات وأهداف خاصة، ومن ناحية ثانية لهذا البحث أهمية على الصعيد العملي في سورية، في إطار الاهتمام الحالي بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي أصبح إلزامياً على كل شركة ترغب في التسجيل في سوق دمشق للأوراق المالية، وضرورة تطوير النظام الضريبي الحالي بما يتماشى مع هذه المعايير، وانطلاقاً من هذه الأهمية يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر استخدام الإدارة للضرائب المؤجلة في تحقيق غايات نفعية، ويرتبط بهذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

1. تحديد الضرائب المؤجلة التي تتاح من خلال معايير المحاسبية الدولية.
2. دراسة طبيعة وماهية إدارة الأرباح.
3. تقديم نتائج تمكن من تحديد وتقييم مجالات الاختيار الاستنسابي للإدارة من استخدام الضرائب المؤجلة في بيئة الأعمال في سورية.

منهجية البحث:

في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفروضه المحددة، فإن البحث يتبع بشكل رئيسي الاستدلال الاستقرائي، وذلك من خلال تجميع البيانات من المصادر المختلفة والاطلاع على الدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث، وتحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث ثم تجميع البيانات الأولية والثانوية التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، ومن ثم اختبار فروض البحث والوصول إلى نتائج البحث.

الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (Schrand 2000) إلى تحديد فيما إذا كانت البنوك تقوم بممارسات إدارة الأرباح من خلال تسوية التقديرات المرتبطة بالأصول الضريبية المؤجلة وكيف تدرك أسواق المال التعديلات الاختيارية، وكيف يمكن لهذه الشركات أن تستخدم هذا في المستقبل لإدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن مدراء المصارف يقومون بتقديرات حكمية بما يؤدي إلى زيادة الأرباح عندما تكون الأرباح غير متوافقة مع توقعات المحللين.

هدفت دراسة (Bauman 2001) إلى تحديد العلاقة بين التغير في الأصول الضريبية المؤجلة وإدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن تأثير التغير في الأصول الضريبية المؤجلة على الأرباح لا يمكن أن يحدد بشكل تام، بحيث يوصي بأن متطلبات الإفصاح يجب أن تكون موسعة، بحيث تتضمن تسوية لكامل الحسابات، وتحديد تأثير كل من بيان الدخل والميزانية.

هدفت دراسة (Phillips 2003) إلى تحديد أنواع الحسابات المرتبطة بأنشطة إدارة الأرباح، من خلال دراسة العلاقة بين التغير في الأرباح السنوية والتغير في عناصر الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التي تستعمل في الإفصاح عن الربح الضريبي للشركة، حيث تم تحديد الزيادة غير المفيدة للتغير في الالتزامات الضريبية المؤجلة الصافية في اكتشاف إدارة الأرباح لتفادي هبوط الأرباح، ومن ثم تحليل التغير الكلي في الالتزامات الضريبية المؤجلة الصافية إلى ثمانية عناصر لتحديد أنواع الحسابات التي ترتبط بأنشطة إدارة الأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات تستعمل تسويات الإيرادات والمصاريف والاحتياطيات وتسويات إعادة تقييم الأصول لممارسة أنشطة إدارة الأرباح نحو الزيادة.

هدفت دراسة (Dhaliwal 2004) إلى تحديد دور النفقة الضريبية على إدارة الأرباح باعتبارها آخر الحسابات التي يتم إغلاقها قبل الإعلان عن الأرباح، حيث أنه وبالرغم من أن العديد من التسويات الضريبية تتم في نهاية العام، إلا أن المدراء يقيمون النفقة الضريبية مع مراجعي الحسابات قبل إعلان الأرباح مباشرة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات تقوم بتغيير النفقة الضريبية بما يتناسب مع التوقعات، وما يحقق الأرباح المستهدفة.

هدفت دراسة (Rohaya 2007) إلى التحري عن سوء استعمال الشركات للنفقات الضريبية المؤجلة من أجل الوصول إلى الأرباح المستهدفة وذلك بطريقتين: لتفادي انخفاض الأرباح، أو لتفادي الخسائر، تم استخدام عينة من 493 شركة تقوم بإعداد بيانات النفقات الضريبية المؤجلة لمدة ثلاث سنوات، وجدت الدراسة دليلاً على أن هذه الشركات تقوم باستخدام النفقات الضريبية المؤجلة لتفادي الخسارة، كما أثبتت أن هناك زيادة للالتزامات الضريبية المؤجلة من قبل الشركات من 1990 – 2004، وأن الرصيد الدائن للالتزامات الضريبية المؤجلة يعني أن الشركات

تقرر عن دخل دفتري أعلى من الدخل الخاضع للضريبة، الذي يشير إلى أن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات تؤجل التزاماتها الضريبية إلى السنوات المستقبلية.

هدفت دراسة (Jackson 2009) إلى تحديد العلاقة بين كل من الفروق المحاسبية والضريبية ونمو الأرباح، لأن قواعد المحاسبة المالية تعطي المدراء حرية أكبر في التقرير أكثر من قواعد المحاسبة الضريبية. تمت الدراسة من خلال افتراض أن الفروق غير المؤقتة ترتبط سلباً بالتغير المستقبلي للمصروف الضريبي، بينما الفروق المؤقتة ترتبط بعلاقة سلبية بالتغير في الربح المستقبلي قبل الضريبة، وتوصلت الدراسة إلى صحة الفروض السابقة، كما توصلت الدراسة إلى أن العناصر المختلفة للفروق الضريبية تتأثر بالصفقات والأحداث الاقتصادية التي تؤدي مستقبلاً إلى التغير في الأرباح قبل الضريبة والمصروف الضريبي.

فروض البحث:

الفرض الأول: هناك علاقة ايجابية بين الالتزامات الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح.

الفرض الثاني: هناك علاقة ايجابية بين الأصول الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الأول: الضرائب المؤجلة:

المطلب الأول: الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

1. **<u>الفروق الدائمة:</u>**

تحدث معظم الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة والدخل الضريبي عندما تعفي أحكام القانون الضريبي بعض أنواع الإيرادات من الضرائب أو تحظر استقطاع بعض أنواع المصروفات، وهي الفروق التي تؤثر في الدورة المالية التي تحدث فيها، لذلك فهي لا تؤثر على المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للتخفيض مستقبلاً، وبالتالي لا تعترف الشركات بآثار ضريبية مؤجلة، وبالتالي فإن العلاقة بين الفروق الضريبية الدائمة والتغيرات في الأرباح المستقبلية تكون غير هامة، وتنتج هذه الفروق عن عناصر (إسماعيل، وآخرون، 2011):

أ- عناصر تدخل ضمن الربح قبل الضريبة، إلا أنها لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، ومن أمثلة ذلك:

1. الفوائد المستلمة عن الالتزامات المتعلقة بالبلديات والحكومات.
2. المصاريف المتكبدة للحصول على الدخل المعفى من الضريبة.
3. التعويضات أو العوائد الآتية من التأمين على حياة المديرين والعاملين الرئيسين في الشركة التي تحصل عليها الشركة.
4. العلاوات أو أقساط التأمين المدفوعة من قبل الشركة عن التأمين على حياة العمال والمديرين الرئيسين في الشركة.
5. المصروفات والغرامات الناتجة عن المخالفات القانونية.

ب-عناصر تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، إلا أنها لا تدخل ضمن الربح قبل الضريبة، ومن أمثلة ذلك:

1. نسبة الاستنزاف للموارد الطبيعية زيادة على تكلفتها.
2. اقتطاع أرباح الأسهم المستلمة من قبل الشركات الحكومية.

2. **الفروق المؤقتة:**

هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية، سينتج عنها مبالغ ضريبية في السنوات القادمة عندما يتم استرداد الأصول المرتبطة بها، ويمكن أن تكون هذه الفروق مفيدة في التقدير الحكمي للإدارة عند اتخاذ القرارات المحاسبية، حيث يمكن للمدراء أن يستخدموا التقدير الحكمي فيما يتعلق بفترات وطرق الاهتلاك، والاعتراف بالدخل، وبالتالي تقوم الإدارة باستخدام تقديرها في هذه الأمور لزيادة الأرباح أوتخفيضها وفقاً لأغراض إعداد التقارير المالية، ووفقاً لمبدأ الاستحقاق فإن الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة سترتبط بالانخفاض أو الزيادة في الربح المستقبلي، ويعود هذا إلى سببين (Jackson 2009):

الأول: على افتراض ثبات العوامل الأخرى، الأرباح في السنة التالية للسنة التي تم فيها زيادة الأرباح ستنخفض.

الثاني: وفقا لأساس الاستحقاق، الفروق المؤقتة التي استخدمت لإدارة الأرباح والمعتمدة على التسويات، ستؤدي إلى انخفاض الأرباح في السنة التالية.

كما أشار (Dhaliwal 2004) إلى أن مصروف الضريبة يستخدم للوصول إلى الأرباح المستهدفة، فقد اعتمد على التوقيت الذي يتم فيه تقييم مصروف الضريبة والتسويات الضريبية قبل الإعلان عن الأرباح، حيث أن مصروف الضريبة تعتبر الفرصة الأخيرة للمدراء لإدارة الأرباح، باعتبارها إحدى آخر الحسابات التي تغلق قبل الإعلان عن الأرباح، وهذا ما يجعل مصروف الضريبة متغيراً مهماً بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح، بينما (Schipper's 1989) أشار إلى أن مصروف الضريبة متغير مهم لإدارة الأرباح، و أوضح أنه من أجل ممارسة إدارة الأرباح فإن عدم تماثل المعلومات بين المدراء وحملة الأسهم يجب أن يستمر، وبالتالي ومع أن المدراء يقومون بجمع معلومات كاملة في الفترة الممتدة بين نهاية العام وتاريخ إعلان الأرباح، فإن التقدير في تاريخ إعلان الأرباح يكون غير دقيق.

ويمكن للفروق المؤقتة أن تكون:

i. **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام (المعيار الدولي 12).

وقد تم تحديد العلاقة بين الالتزامات الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح في دراسات السابقة، فقد توصل (Mills and Newberry 2001) إلى أن المديرين لديهم حرية أكبر عند إعدادهم التقارير المالية أكثر من الحرية المتاحة عند إعداد التقارير الضريبية، وبالتالي يستغلون هذه الحرية لزيادة الأرباح بحيث لا تؤثر على الدخل الحالي الخاضع للضريبة، ومثل هذه الطرق ستؤدي إلى إيجاد فروق دفترية تؤدي إلى زيادة الالتزامات الضريبية المؤجلة الصافية وبالتالي تزيد مصروف الضريبة المؤجلة، كما أن (Phillips 2003) استخدم التغير في الالتزامات الضريبية المؤجلة الصافية لاختبار العلاقة بين الفروق الضريبية وبين ممارسات إدارة الأرباح المتوقعة لتفادي هبوط الأرباح، وتم استخدام التغير في الالتزامات الضريبية المؤجلة الصافية لأن الشركات يجب أن تفصح عن المكونات الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، بينما لا يطلب منها الإفصاح عن مكونات مصروف الضريبة المؤجلة، من ناحية ثانية فإن الاندماجات ومكونات الدخل الشامل الأخرى تخلق فروقاً بين مصروف الضريبة المؤجلة وبين

التغير في صافي الالتزامات الضريبية المؤجلة، وبالتالي يمكن تحديد الفائدة من استخدام التغير في الالتزامات الضريبية المؤجلة لتفادي الانخفاض في الأرباح.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة الضريبية، مالم ينشأ الالتزام الضريبي عن (المعيار الدولي 12) :

أ- الاعتراف الأولي بالضريبة.

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماجاً للأعمال .
- في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل ماعدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادراً على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت.
- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

والتالية أمثلة لفروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة (المعيار الدولي 12):

1. دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية.

2. الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، يمكن أن ينشأ الالتزام الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة.

3. تكاليف التطوير يمكن أن ترسمل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي.

4. الاعتراف بالأصول المحددة المستملكة والالتزامات المتكبدة في اندماج أعمال بقيمتها العادلة دون أن يتم عمل أي تعديل مقابل للغايات الضريبية.

5. إعادة تقييم بعض أصناف الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، العقارات الاستثمارية) بالقيمة العادلة بدون تعديلات للغايات الضريبية.

6. تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج.

7. تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له.

8. المبلغ المرحل للاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة.

ii. **<u>فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع</u>:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام (المعيار الدولي 12).

ويمكن استخدام الأصول الضريبية المؤجلة بممارسات إدارة الأرباح، فقد أشار (Bauman 2001) في دراسته إلى أن المنشأة تستخدم التغير في الأصول الضريبية المؤجلة من أجل ممارسات إدارة الأرباح المتمثلة في تفادي الخسائر، وتفادي انخفاض الأرباح، ومحاسبة إعادة ترتيب الدفاتر، وتجاوز توقعات المحللين، أو لإدارة الأرباح في فترة مبيعات الأسهم، حيث يمكن للإدارة تفادي الخسائر عن طريق تخفيض مخصص التقييم بكمية كافية لخلق ربح ضريبي تزيد عن الخسارة قبل الضريبة، كما أشار (Burgstahler etal 2003) إلى أن الشركة يمكن أن تستخدم صافي الأصول الضريبية المؤجلة لزيادة الأرباح المعلن عنها بطريقتين:

1- عن طريق تخفيض مخصص التقييم عندما تبقى الأصول الضريبية المؤجلة مستقرة.

2- عن طريق عدم تسجيل مخصص التقييم الملائم عندما تتغير الأصول الضريبية المؤجلة.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتملاً توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماج أعمال.
- في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

ولكن بالنسبة للاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، وذلك فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن:

- ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.
- يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة (المعيار الدولي 12):

1. تكاليف منافع التقاعد، يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة، ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروعات للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد.

2. يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة.

3. في نطاق محدود من الإعفاءات تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول المحددة عن طريق التملك، يتم توزيع التملك على الأصول والالتزامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل.

4. هناك أصول يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية، وهنا ينشأ فرق ضريبي مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

5. الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، يمكن أن ينشأ الأصل الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة أبطأ من الاستهلاك المحاسبي.

المطلب الثاني: التخطيط الضريبي:

التخطيط الضريبي هي أفعال يقوم بها المشروع لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي (المعيار12)، وقد أشارت دراسة (Rohaya 2007)

إلى أن الشركات تعمل على استخدام أنشطة إدارة الأرباح من خلال استخدام طرق احتيالية لإستراتيجية التخطيط الضريبي وذلك بإظهار إيرادات أعلى لحملة الأسهم، وتخفيض الإيراد الخاضع للضريبة للسلطات الضريبية، فيما يلي بعض الأمثلة:

1. اختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الاستحقاق أو عند الاستلام.
2. تأجيل المطالبة باقتطاعات محددة من الربح الضريبي.
3. بيع أو إعادة استئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن.
4. بيع أصل يولد دخلاً غير خاضع للضريبة لغرض شراء استثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً.

المبحث الثاني: إدارة الأربـــــــاح:

المطلب الأول: مفهوم وتعريف إدارة الأرباح:

قدمت الدراسات السابقة تعاريف عديدة لإدارة الأرباح، حيث تم تعريفها في سياق عملية وضع المعايير المحاسبية على أنها "استخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الأساسي للمنشأة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يقرر عنها" (Healy, 1999)، كما تم تعريفها بأنها عملية اتخاذ خطوات متعمدة ضمن قيود مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً لتحقيق المستوى المنشود لتقرير الأرباح (Beneish, 2001)، وتعتبر إدارة الأرباح من المجالات التي تلقى اهتماماً على المستويات العملية والتنظيمية، فعلى الرغم من أن البحوث الأكاديمية في المحاسبة ترتكز على أن إدارة الأرباح تمثل جزءاً من الاختيار المحاسبي من قبل الإدارة، التي قد تكون قانونية في بعض حالاتها، إلا أن مفهومها في الممارسات العملية يقوم على خضوع أرقام الربح المحاسبية لعملية تضليل وتحريف جوهرية، وبالتالي يوجد منظوران لإدارة الأرباح:

- المنظور الانتهازي (النفعي): والذي يتضمن بأن المديرين يريدون أن يضللوا المستثمرين.
- المنظور المعلوماتي (التقدير الإداري): والذي هو وسيلة للمديرين من أجل الإيحاء للمستثمرين عن توقعاتهم الخاصة حول التدفق النقدي والأداء المستقبلي للمنشأة.

وبالتالي فإن التأثيرات التي تلجأ إليها الإدارة على الأرقام المحاسبية تتركز على رقم الربح ونسب توزيعه:

1. التأثير على رقم الربح المحاسبي الظاهر في قائمة الدخل حيث تمثل الأرباح المحاسبية المتغير الأساس الذي يتأثر بالسياسات المحاسبية، كما يعتبر رقم صافي الربح أحد المدخلات الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون وغيرهم من قراء القوائم المالية للحكم على القوة الإيرادية للمنشأة، كما يعتبر وسيلة لقياس مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف الموكلة إليها من قبل أصحاب المنشأة لذا لا بد أن يكون حساب الربح صحيحاً، وإلا ترتب على ذلك أن تكون القرارات الإدارية في الأمور المشار إليها غير سليمة وتؤدي إلى ظهور كثير من المشاكل، وأصبحت قراراتها في غير صالح المنشأة (ball, 2000).

2. التأثير على نسب توزيع الأرباح: بما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن توزيع الأرباح والتي من المفترض أن تراعي كلاً من حملة الأسهم والسندات، إلا أن الإدارة قد تلجأ إلى التأثير على نسب توزيع الأرباح دون الأخذ بالاعتبار ضرورة التوفيق بين مصلحة المستثمرين ومصلحة باقي المستخدمين المختلفين.

المطلب الثاني: دوافع إدارة الأرباح:

1. دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية:

تتضمن دوافع إدارة الأرباح المرتبطة بسوق الأوراق المالية، اختيار إجراءات التسويات المحاسبية للتأثير على أسعار الأسهم فعند إصدار الأسهم يوجد للإدارة دافع لاستخدام الإجراءات المحاسبية التي تزيد أرباحها، بهدف التأثير على توقعات المستثمرين وتقييمهم للمنشأة، بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم (William,2003). وفي حالة تحديد جزء من تعويضاتها على أساس أسعار الأسهم في تاريخ محدد كما في خيارات الأسهم، حيث يرغب المديرون بخيارات الأسهم لأن تلك الخيارات يمكن أن تجعل منهم أثرياء حالاً إذا حققت المنشأة نجاحاً، حيث يستفيد هؤلاء من الفرق بين سعر السهم السوقي وسعر تنفيذ الخيار بتاريخ المنح، وهذا ما يدفع الإدارة للتأثير على قيمة السهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات أكبر وبذلك تقوم إدارة المنشأة بممارسة إدارة الأرباح لتحقيق هذا الهدف، أو العمل على التأثير على أرباح المنشأة لكي تتوافق مع المحللين في السوق أو مع تنبؤاتها، فقد ناقش (Abarbanell 2003) أن إدارة المنشأة تعمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية، لاستخدامها في الوصول إلى أرقام الأرباح المستهدفة أو أرقام أرباح تزيد عنها في الفترة المستقبلية، بحيث يتم استخدام الاحتياطيات والأرباح الناتجة عن تدخل الإدارة في الأرباح لتحقيق هذه الأرقام المستهدفة للربح مستقبلاً، وإذا لم تكن الاحتياطيات الحالية كافية، فإن الإدارة تتدخل لتخفيض الأرباح الحالية وتعظيم الاحتياطيات، لاستخدامها مستقبلاً في التقرير عن أرباح تتسق مع التوقعات، كما توصل (DHALIWAL,2004) إلى أن الشركات تستخدم النفقات الضريبية المؤجلة للوصول إلى أرباح تتوافق مع توقعات المحللين في حين فشلت التسويات الأخرى في الوصول إلى الأرباح المستهدفة.

2. دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية:

تتضمن الدوافع التعاقدية لإدارة الأرباح كلاً من عقود التمويل بالدين، وعقود مكافآت الإدارة، فمن الممكن أن تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح عن طريق اختيار التسويات المحاسبية لتعظيم تعويضاتها ومكافآتها، فقد تتضمن العلاقة التعاقدية بين الإدارة والملاك نظاماً للحوافز ترتبط بمقتضاه مكافأة المسؤولين عن الإدارة بنمو صافي الربح على أن يكون هناك حد أدنى وحد أقصى للمكافأة، ووفقاً لهذه العلاقة فإن الإدارة يكون لديها الدافع لزيادة القيمة الحالية لمكافآتها عن طريق زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح في الفترات المستقبلية.

كما تقوم الإدارة بممارسة أنشطة إدارة الأرباح لتجنب مخالفة عقود الإقراض، ويعود السبب الجوهري لهذا الدافع هو أن المديرين متشجعون لزيادة الأرباح لتقليص القيود المفروضة في اتفاقيات الدين، أو لتفادي تكاليف مخالفة العقود، وبالتالي كلما اقتربت المنشآت من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية، كلما زاد ميل الإدارة إلى استخدام الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح التي تقرر عنها.

3. دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية:

تتضمن الدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح عدة أنواع من الدوافع منها: حجم المنشأة، التنظيم على مستوى الصناعة، بالإضافة إلى وجود قوانين ضريبية معينة لقطاع اقتصادي معين، وبعض الضغوط التي تتعرض لها بعض قطاعات الاقتصاد، فقد يكون حجم المنشأة ونصيبها من السوق من العوامل الأساسية التي تدفع الإدارة إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك لارتباط كل منها بالأعباء السياسية التي تتحملها المنشأة، والمرونة الأكبر في استخدام التغييرات المحاسبية، وكذلك لوجود احتمالية أكبر لتقلب الأرباح بين سنة وأخرى في المنشآت الكبيرة بعكس الحال في

المنشآت الصغيرة (جهماني، 2001)، كما تخضع جميع القطاعات لأشكال معينة من التنظيم، إلا أن بعض هذه القطاعات تواجه إشرافاً تنظيمياً يعتمد على استخدام الأرقام المحاسبية، لذلك فإن هذه المنشآت لديها الدافع لاختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى ممارسة أنشطة إدارة الأرباح باتجاه التخفيض.

4. دوافع عدم تماثل المعلومات:

فالإدارة من خلال موقعها في المنشأة لديها معلومات خاصة قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، كفرص الاستثمار المتاحة لديها في الوقت الحالي أو المتوقع توافرها في المستقبل، وإمكانية نجاح واستمرار تلك المنشأة، وهو الأمر الذي يسمح بحدوث عدم تماثل المعلومات بينها وبين تلك الأطراف، ونتيجة التعارض في المصالح بين الإدارة والمستثمرين، فإن إدارة المنشأة يمكن أن تستغل ما تمتلكه من معلومات خاصة في القيام ببعض التصرفات الانتهازية بغية تحويل الثروة من المستثمرين إليها، كما أن عدم تماثل المعلومات في السوق يعتبر دافعاً أساسياً لقيام إدارة المنشأة بممارسات إدارة الأرباح بهدف زيادة الربح وبالتالي زيادة مكافآتها أو بهدف التأثير على أسعار أسهم المنشأة في السوق وخصوصاً في الفترات التي يتسم فيها أداء تلك الأسهم بالضعف أو في حال قيام المنشأة بطرح أسهم جديدة في السوق (Cohen ,2005).

المطلب الثالث: طرق إدارة الأرباح:

تعتمد إدارة الأرباح على طرق وآليات متعددة، فيتم تدخل الإدارة في التقرير المالي من خلال الإجراءات التي تزيد من الأرباح المحاسبية الحالية على حساب الأرباح في السنوات المستقبلية، أو عن طريق تحويل جزء من الأرباح المحاسبية الحالية إلى الفترات المستقبلية، أو الحفاظ على سلسلة مستقرة وثابتة من الأرباح المحاسبية وذلك عن طريق تخفيض التقلبات في الأرباح، ويمكن أن يتم الأمر بمنتهى سوء نية كما وصف من قبل محاسبة الإبداع، كما يمكن أن يتم عن طريق محاولة استيعاب معظم الخسائر في السنة الحالية لإتاحة الفرصة لتحقيق أرباح عالية في المستقبل وهو ما يعرف بإعادة ترتيب الدفاتر.

1. تمهيد الدخل Income Smoothing:

يعتبر تمهيد الدخل من أهم الطرق المتبعة في إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً، حيث تحاول الإدارة من وراء اتباع هذا الأسلوب المحافظة على تيار مستقر من الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها المنشأة، بحيث يتم الوصول إلى الأرباح المستهدفة، وذلك من خلال التحكم بتوقيت العمليات الفعلية أو اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذه الغاية، وقد قامت الدراسات السابقة بتعريف تمهيد الدخل على أنه عملية متعمدة مضاءلة التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الأرباح، كما عرف تمهيد الدخل بأنه محاولة بعض المديرين لتخفيض التقلبات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية ضمن الحدود التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة (Beidelman, 1973)، كما عرف بأنه "قيام الإدارة بالتصرف بالطريقة التي تمكنها من الحد من التقلبات في رقم صافي الدخل الذي تتضمنه القوائم المالية المنشورة (محرم، 1995).

2. المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:

ظهر مصطلح محاسبة الإبداع عندما واجهت المنشآت صعوبات في فترة الركود الاقتصادي الذي حدث في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، ولهذا فقد رأت المنشآت بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها وذلك من خلال التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، فقد عرف "أن كل منشأة في البلاد تتلاعب بأرباحها، فتعتمد كل مجموعة من الحسابات المنشورة على الدفاتر التي أعدت بذكاء أو تم التلاعب بها بشكل كامل، فالأرقام التي تقدم مرتين في العام ليتم استخدامها في قرارات الاستثمار، تغيرت لحماية المذنبين، وفي الحقيقة هذا الوصف هو شرعي بالكامل إنه محاسبة الإبداع (Amat, 1999)، كما عرفت بأنها أي تدخل من ناحية الإدارة والتي تؤثر على تقرير الأرباح والتي تقدم صورة غير واقعية عن الوضع الاقتصادي للمنشأة، والتي من الممكن أن تكون ضارة على المدى البعيد(Merchant, 1994).

3. محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر Big Bath:

تقوم استراتيجية محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر على التأثير على قائمة الدخل لجعل النتائج السيئة تبدو أكثر سوءاً مما هي عليه، حيث تعتمد عادة على الفترة التي تحقق فيها المنشأة خسائر بدلاً من الأرباح وتقوم بالمبالغة بأرقام الخسارة، بهدف تحسين الأرباح في العام القادم. وتحدث عملية إعادة ترتيب الدفاتر في فترات إعادة التنظيم وتغيير الإدارة التنفيذية في المنشأة، بحيث يقوم المدراء التنفيذيون الجدد باستخدام محاسبة إعادة ترتيب الدفاتر بحيث يحملون أداء المنشأة السيئ والنتائج السلبية على المدراء التنفيذيين السابقين وتتم عملية تصفية أو تنظيف لحسابات المنشأة، بطريقة تمكنها من استخدامها مستقبلاً لتمهيد الأرباح وطمأنة حملة الأسهم، وتحقيق تدفق مستمر من العائدات، وينالون الفضل في تحسينات السنة التالية لأنفسهم، ويرى البعض أن إدارة المنشأة قد يكون لديها الحافز لتخفيض الأرباح في بعض الفترات، فإذا كانت الأرباح المحققة أقل من المستهدفة، فإن الإدارة سيكون لديها الحافز لسلوك ما يسمى بإعادة ترتيب الدفاتر حيث ستعمد إلى تخفيض الأرباح أو حتى تحقيق خسائر عن طريق إدراج أقصى ما يمكن من مصروفات القوائم المالية للفترة الحالية، مما يزيد من فرصة تحقيق أرباح وبالتالي ضمان الحصول على المكافآت في الفترات المستقبلية (الدهراوي، 2006).

النتائج والمناقشة:

المطلب الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة في سورية والبالغة 51 شركة (موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، حيث تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من هذه الشركات مكونة من 20 شركة وزع عليها 150 استبياناً وكان عدد المسترد من هذه الاستبيانات والقابل للتحليل 105 استبيانات.

وقد تم تحديد حجم العينة بناء على الانحراف المعياري للمجتمع و المقدر هنا بناء على دراسات سابقة بمقدار 0.60 وحجم خطأ معياري يمكن قبوله بمقدار 0.05 وبالتالي يكون حجم العينة الكافي عند هذه الأرقام هو

$$N = \frac{S^2}{(S.E.)^2}$$

S : هو الانحراف المعياري المقدر للمجتمع

S.E. : هو الخطأ المعياري المرغوب والذي يمكن قبوله.

وبالتالي فإن الحجم الأدنى المقبول لعدد مفردات العينة:

$(0.60)^2 \div (0.05)^2 = 144$ مفردة.

والجدول رقم (1) يضم طبقات المجتمع الإحصائي وكذلك الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (1) يبين الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد

طبقات المجتمع الإحصائي	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
شركات مساهمة	150	105	%70.00

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ 150 استبياناً وعدد الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل 105 استبيانات أي بنسبة 70.00% وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية.

3-2-2- اختبار فروض البحث:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية واختبار (One Sample T-test) لاختبار فروض البحث وذلك كما يلي:

نتائج اختبار وتحليل الفرض الأول:

يتضمن هذا المحور سبعة أسئلة موجهة لاختبار الفرض الأول والذي ينص على افتراض التأثير الإيجابي للالتزامات الضريبية المؤجلة في ممارسات إدارة الأرباح.

أولا: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الأول:

جدول رقم (2) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الأول

البيان	التكرارات					النسب المئوية				
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إجمالي المحور الأول	114	509	60	37	15	15.51	69.25	8.16	5.03	2.04

بقراءة جدول تكرارات إجابات الفرض الأول يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال الالتزامات الضريبية المؤجلة للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 84.76%، موزعة بنسبة 15.51% موافق بشدة، ونسبة 69.25% موافق، بينما بلغت نسبة محايد 8.16%، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت7.07%، وهي النسبة الأقل.

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الأول:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

جدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الأول

	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT المحسوبة
1	تقوم الإدارة بتحديد دخل الفائدة على أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي	3.9	0.843	10.886
2	تقوم الإدارة بحساب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة	3.93	0.763	12.536
3	تقوم الإدارة برسملة تكاليف التطوير وتطفأ خلال فترة قادمة بدلاً من أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها	3.91	0.722	12.974
4	تقوم الإدارة بالاعتراف بالأصول المحددة المستملكة والالتزامات المتكبدة في اندماج الأعمال بقيمتها العادلة دون أن يتم عمل أي تعديل مقابل للغايات الضريبية	3.94	0.908	10.646
5	تقوم الإدارة بإعادة تقييم بعض أصناف الأصول بالقيمة العادلة دون تعديلات للغايات الضريبية	3.75	0.769	10.021
6	تقوم الإدارة بتسجيل مبيعات بضاعة دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضاعة بينما دخل في الربح الضريبي عند استلام الثمن	4	0.772	13.271
7	زيادة القيمة المرحلة لأصل إلى القيمة العادلة في ضم الأعمال بطريقة التملك وعدم إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.	3.94	0.691	13.982
	إجمالي المحور الأول	3.91	0.781	12.0451

المتوسط الحسابي 3.91 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الأول، وبانحراف معياري 0.781 يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 12.0451 وهي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على استخدام الإدارة للالتزامات الضريبية المؤجلة في ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: اختبار المصداقية للفرض الأول:

```
RELIABILITY
/VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

[DataSet1] F:\الاستبيان.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	105	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	105	100.0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	105	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	105	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.930	7

نتائج اختبار وتحليل الفرض الثاني:

يتضمن هذا المحور سبعة أسئلة موجهة لاختبار الفرض الثاني والذي ينص على افتراض التأثير الإيجابي للأصول الضريبية المؤجلة في ممارسات إدارة الأرباح.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الثاني:

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني:

جدول (4) التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني

البيان	التكرارات					النسب المئوية				
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إجمالي المحور الثاني	139	486	56	31	23	18.91	66.12	7.61	4.21	3.12

بقراءة جدول تكرارات المحور الثاني يتبين أن نسبة الموافقة على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال الأصول الضريبية المؤجلة للتأثير على إدارة الأرباح بلغت 85.03 %، بينما بلغت نسبة محايد 7.61 %، ونسبة غير موافق وغير موافق بشدة فقد بلغت 7.33 %، وهي النسبة الأقل.

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثاني:

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T-test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه وهو 3، فكانت النتائج كما يلي:

جدول (5) الأوساط الحسابية والانحرافات وقيمة T لإجابات الفرض الثاني

	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT المحسوبة
1	تقوم الإدارة باقتطاع تكاليف منافع التقاعد، عند تقديم الموظف للخدمة، بدلاً من أن تقطع عند دفع منافع التقاعد.	3.90	0.883	10.502
2	يعترف بتكاليف البحث كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها	3.90	0.796	11.529

3	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الاستهلاك (استخدام طريقة أبطأ)	3.97	0.765	13.007
4	تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول المحددة عن طريق التملك، بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل.	3.89	0.891	10.182
5	إعادة تقييم بعض الأصول دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية	4.07	0.880	12.421
6	المنحة الحكومية المدرجة في بيان المركز المالي كدخل مؤجل لا يتم إخضاعه للضريبة في فترات مستقبلية	3.95	0.848	11.510
7	ترحل الأصول المالية أو الممتلكات المستمرة بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة ولكن يتم إجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة	3.87	0.844	10.519
	إجمالي المحور الأول	3.94	0.843	11.381

المتوسط الحسابي 3.94 ويعتبر أكثر من الوسط الحسابي الفرضي 3 مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثاني، وهذا يؤدي لقبول الفرض بشكل عام.

وبالرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.381 هي أعلى من قيمتها الجدولية 1.96، عند مستوى ثقة 95%، ومستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن إدارة المنشأة تستخدم الأصول الضريبية المؤجلة لممارسة إدارة الأرباح.

ثالثاً: اختبار المصداقية للفرض الثاني:

```
RELIABILITY
 /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

[DataSet1] F:\الاستبيان.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	105	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	105	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.918	7

اختبار المصداقية لكافة المتغيرات:

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

[DataSet1] F:\الاستبيان.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	105	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	105	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	20

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

يهدف البحث إلى دراسة أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح في سورية، من خلال دراسة أثر كل من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وتحديد الطرق التي تتيحها الضرائب المؤجلة للإدارة بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة، ومن خلال الدراسة الميدانية والنظرية تم التوصل إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام المتغيرات المتاحة من خلال الحرية المتاحة للمديرين في اختيار الطرق المحاسبية المختلفة للمحاسبة عن الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، وتوصل البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين الالتزامات الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين الأصول الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح.

التوصيات:

1. الحد من الحرية المتاحة للمديرين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمحاسبة عن الضرائب على الدخل بالشكل الذي لا يشير بدقة إلى الوضع الاقتصادي للمنشاة.

2. زيادة شفافية التقرير المالي من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والمعيار المحاسبي الدولي 12 المحاسبة عن الضرائب على الدخل بحيث تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي يحتاج إليها المستخدم أكثر وضوحاً وأكثر ملائمة.

3. الإفصاح عن الأحكام الخاصة بالإدارة والتي من خلالها تم اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن الضرائب المؤجلة المستخدمة في المنشأة والتي لها تأثير مباشر على قيمة البنود المقرر عنها في القوائم المالية.

المراجع:

1. إسماعيل، إسماعيل، مرعي، عبد الرحمن، يوسف، علي، المحاسبة المتوسطة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011، 504.
2. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، 151.
3. المعيار المحاسبي الدولي 12، الضرائب على الدخل، 1091-1094.
4. جهماني، عمر عيسى، سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الرابع، العدد الأول، مايو ,2001 ، 104-142.
5. محرم، زينات محمد، "اثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، 1995، 362-391.
6. موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، http:// www.scfms.sy
7. AMAT, O.; ETAL., *The Ethics of Creative Accounting*, Working Paper, Journal of Economic Literature Classification:M41, December, 1999, 1-16.
8. ABARBANELL, J.; R. LEHAVY, 2003. *Can Stock Recommendations Predict Earnings Management and Analysts' Earnings Forecast Errors*? Journal of Accounting Research,(Vol.41,No.1),Pp1-31
9. BALL, R.; KOTHARI, S.; ROBIN, A., "*The Effect of International Institutional Factor Sonproperties of Accounting Earnings*"Journal of Accounting and Economics. 29 (February) . 2000,1-51.
10. BEIDELMAN,C. *Income smoothing: The role of management,* The accounting Review, Vol.48,No.4 ,October, 1973,653-667.
11. BENEISH, M.D. *Earnings Management :A Perspectiv***,** Managerial Finance, 27, 2001, 1-16.
12. BAUMAN, C.; BAUMAN, M.P.; HALSEY, F. R. (). *Do Firms Use Deferred Tax Assets Valuation Allowance to Manage Earnings*. The Journal of the American Taxation Association, 23, 2001, 27-48.
13. BURGSTAHLER, D., W. ELLIOTT, M.; HANLON. *How Firms Avoid Losses: Evidence of Use of the Net Deferred Tax Asset Account*. Working paper, University of Washington, 2003, 1-40.
14. COHEN, B.; DEAN, T. *information asymmetry and investor valuation of ipo: top management team legitimacy as capital market signal*, strategic management journal**,** vol.26, 2005, 683-690.
15. DHALIWAL, D.; GLEASON, C.A.; MILLS, L.F. *Last Chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts Forecast,* Contemporary Accounting Research Vol. 21 No. 2 (Summer 2004). 431–59.

16. HEALY, P.M.; WAHLEN, J.M. *A Review of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standard Setting*." Accounting Horizons,Vol.13,No.4, 1999, 365-383.
17. JACKSON, MARK, *Book-Tax Differences and Earnings Growth* (November 11, 2010). Available at SSRN: http://ssrn.com/, 1-50.
18. MERCHANT, K.A.; ROCKNESS, J. *The ethics of managing earnings: an empirical investigation*, Journal of Accounting and Public Policy, 13, 1994,79-94.
19. MILLS, L.; NEWBERRY, K.. *The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms*, Journal of the American Taxation Association 23 (1): 2001,1-19.
20. PHILLIPS, J. *Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities*, Available at SSRN: http://ssrn.com/ September, 30 , 2003, 1-44.
21. ROHAYA, MD NOOR.; NOR'AZAM , MASTUKI.; ZANARIAH , AZIZ *Earnings management and deferred tax.* Malaysian Accounting Review, 6 (1). 20071-17.
22. SCHRAND, CATHERINE M.; WONG, M.H. Franco, *Earnings Management and Its Pricing Implications: Evidence from Banks' Adjustments to the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS 109* , Available at SSRN: http://ssrn.com/ 2000, 1-24.
23. SCHIPPER, K.. *Commentary On Earnings Management*. Accounting Horizons 3(4): 1989, 91-102.
24. WILLIAM, R. et al, *Operational Earnings Management Techniques*, STRATEGIC FINANCE I , July 2003, 1-7.