الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل: دراسة حالة استكشافية في البيئة الجزائرية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:

- **بعيش جمانة**
- **بوعويش نوارة**

تحت تنظيم:

- **أ.د. كيموش بلال**

أعضاء لجنة المناقشة:

د. بوقروة إيمان	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د. كيموش بلال	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا
د. ترفاس جمال الدين	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023-2024.

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلـــــــوم التسييـــــــر

UNIVERSITE DU 20 AOUT 1955 - SKIKDA
FACULTE des Sciences Economiques,
Commerciales et Sciences de Gestion

جامعة20أوت1955 - سكيكدة

السنة الجامعية: 2023 / 2024

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: كيموش بلال الرتبة العلمية: أستاذ

المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: " أثر التمويل الخارجي في ممارسة تدقيق الأداء

والموسومة بـ: "

من إنجاز الطالب: بعيش حمادة والطالب: بن زرة وهيبة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (جامعة 20 أوت 1955 -سكيكدة)؛

القسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: ماستر تدقيق

تاريخ المناقشة: 2024/06/27

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في:

تأشيرة الأستاذ المشرف

تأشيرة رئيس القسم

رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة
قرقوري سمير

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصادقة.

Université 20 Août 1955 Skikda
Faculté des Sciences Economique Sciences de commerciales et des Sciences de gestion
Département sciences financières et comptabilité

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
كليـــة العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة ايداع مذكرة ماستر

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

2024-2023

نحن الاستاذ / الدكتور: كيموش بلال .....

المشرف على مذكرة الماستر الموسومة بـ:

أثر التهرب الجبائي في ممارسة تقهقر الدخل .....

.....

.....

تخصص: محاسبة وتدقيق .....

للطلبة الاتية أسماؤهم:

01: بعيش حمانة .....

02: بوعويشة نوارة .....

نوافق على ايداع مذكرة الماستر باعتبارها مستوفية لجميع الشروط العلمية والمنهجية اللازمة للمناقشة.

سكيكدة في 2024/06/19

امضاء الاستاذ المشرف	امضاء الطالب الاول	امضاء الطالب الثاني
.....	.....	.....

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université 20 Août 1955- SKIKDA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة/الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فريق ميدان تكوين العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير

تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): بعيش جمانة

تاريخ الميلاد: 2002.01.26 بـ: عزابة /ولاية: سكيكدة

عنوان الاقامة: حي الأمير خالد عزابة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير/ قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 36003841

وفي يوم: / / /

أصرح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

أثر التهرب الجبائي في ممارسة نشاط الدخل

السنة الجامعية: 2024 - 2023

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: كيموش بلال

أقر انها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من اشكال السرقة العلمية. وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأتعهد انني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الاصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

انظر للمصادقة على الإمضاء
الاسم المصادق
بالسيد: [illegible]
بطاقة التعريف رقم: 12 [illegible]
سلمت بتاريخ: [illegible]
مؤشر عليها
13 جوان 2024
المشرفون الإجتماعية

ملاحظة هامة:
- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الادارية.

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université 20 Août 1955- SKIKDA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة/الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): بوعويش نوارة

تاريخ الميلاد 18/06/2000 بـ: عزابة /ولاية: سكيكدة

عنوان الاقامة: ڤصاية رمضان جمال

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير/ قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 36003024

وفي يوم: / /

أصرح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

أثر التدقيق الجزئي في ممارسة تدقيق الدخل

السنة الجامعية: 2023 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: لموشي بلال

أقر انها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من اشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأتعهد انني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الاصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

بوعويش نوارة

للمصادقة على توقيع شرف
المصادقة
المستشرف ة شرف
12 جوان 2024
رئيس المجلس الشعبي البلدي
وبتفويض منه

ملاحظة هامة:
- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها من طرف الملحقة الإدارية

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الحي القيوم أولا وأخيرا وامتثالا لقوله صلى الله عليه وسلم: ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله﴾

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان للأستاذ " كيموش بلال" الذي تكرم بقبول الإشراف على هذه المذكرة ولم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة حول الموضوع وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة، نعم الأستاذ بارك الله فيه.

كما نتقدم بالشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بالنصح والإرشاد وخاصة الأستاذة "بن طبولة أشواق" نسأل الله لها التوفيق والسداد.

ونتقدم بشكر مسبق لأعضاء اللجنة المناقشة كل باسمه تقديرا لما سيقدمونه من توجيهات ونصائح.

وفي الأخير نتقدم بجزيل الشكر إلى كل ما ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل.

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم: ﴿قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

أحمد الله حمدا كثيرا وأشكره على فضله في توفيقي لإنجاز هذا العمل.

أهدى ثمرة جهدي هذا:

إلى من شجعني على المثابرة طول عمري ''والدي العزيز'' أطال الله عمره.

إلى ''أمي الغالية'' أطال الله عمرها وحفظها لي وأدام لها الصحة والعافية.

إلى عائلتي الكبيرة وبالأخص ''عماتي'' لكم حبي وعطفي واحترامي.

إلى رفيقات دربي وصديقات الوفيات.

إلى من تقاسمت معها مشاق هذه المذكرة صديقتي ''جمانة'' وإلى كل عائلتها جزاها الله كل خير.

وإلى كل من ساندني في إنجاز هذا العمل ولو بابتسامة.

نوارة

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

الحمد لله الذي ما انتهى درب وتم جهد ولا ختم سعي الا بفضله.

أهدي نتائج هذا الجهد وعصارة هذا العمل إلى من قال فيهما المولى عز وجل:

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا﴾.

إلى من زرع في قلبي حب العلم ووضع بين جنباتي القوة والعزيمة أحمل اسمه بكل افتخار

"والدي العزيز أطال الله عمره".

إلى القلب النابض الى رمز الحنان التي أهدتني نور الحياة وتعهدت برعاية خطواتي ورسمت معي أحلامي

"والدتي الحبيبة أطال الله عمرها".

إلى من كانوا دعما لي رغم اخفاقاتي ولا زالوا "أخي وأختي".

إلى عائلتي الكبيرة وكل الأحبة والأصدقاء التي جمعتني معهم لحظة خير وكان لهم بالغ الأثر في الكثير من الصعاب والعقبات.

إلى كل من ساندني ولو بكلمة طيبة.

جمانة

الملخص

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل لمؤسسات في البيئة الجزائرية، حيث تعد هذه الممارسات المحاسبية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي تمارسه الإدارة لخدمة مصالحها، وتحقيق أهدافها المسطرة بغض النظر عن الأضرار التي تسببها في القطاعات الأخرى.

ومن أجل ذلك شملت الدراسة 20 مؤسسة بين 2010-2022 عن طريق بيانات مالية لمقطعية زمنية غير متوازنة، حيث بلغ عدد المشاهدات 20 مشاهدة، وقد تم استخدام نموذج 2008Miller لقياس تمهيد الدخل والذي قسم عينة الدراسة إلى مؤسسات ممهدة وغير ممهدة للدخل. وتم استخدام مؤشر الفرق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي لحساب التهرب الضريبي، وكذلك دراسة أثر كل من حجم المؤسسة ورفعها المالي على كل من هذه الممارسات كمؤشرات ضابطة، مع تطبيق الانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة الإحصائية بينهم، باستخدام برنامج Excel 2016 وبرنامج Eviews13 و Spss26.

توصلت هذه الدراسة إلى أن العينة المدروسة من المؤسسات تمارس تمهيد الدخل بنسبة 95%. كما أن هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل، بالإضافة إلى أنه هناك علاقة عكسية بينهما عند دراسة الارتباط، كما تبين وجود أثر لحجم المؤسسة ورفعها المالي على ممارسات تمهيد الدخل.

الكلمات المفتاحية: تمهيد الدخل، التهرب الضريبي، حجم المؤسسة، الرفع المالي، نموذج ميلر (2008).

الملخص

Abstract:

The aim of this study was to measure the impact of tax evasion on income smoothing practices of Algerian environmental institutions, as these accounting practices represent a form of accounting manipulation exercised by management to serve its interests and achieve its objectives regardless of the harm it causes to other sectors. To achieve this, the study included 20 institutions between 2010-2022 through an unbalanced panel financial data with a total of 131 observations. The 2008 Miller model was used to measure income smoothing, dividing the study sample into income-smoothing and non-income-smoothing institutions. The difference between accounting profit and taxable profit was used as an indicator of tax evasion. Additionally, the study examined the impact of firm size and financial leverage on these practices as control indicators, applying multiple linear regression to test the statistical relationship between them, using Excel 2016 and Eviews13.

The study found that the sampled institutions engage in income smoothing practices at a rate of 95%. There are statistically significant indicators of tax evasion in income smoothing practices, and an inverse relationship between them was observed upon correlation analysis. Furthermore, the study revealed an impact of firm size and financial leverage on income smoothing practices.

Keywords: Income smoothing, tax evasion, firm size, financial leverage, Model of Miller (2008).

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	–
الإهداء	–
الملخص	–
الفهرس	–
قائمة الجداول	–
قائمة الأشكال	–
مقدمة	أ–ت
الفصل الأول: الأدبيات النظرية لتمهيد الدخل والتهرب الضريبي	
تمهيد	5
المبحث الأول: عموميات حول تمهيد الدخل	6
المطلب الأول: تمهيد الدخل	9–6
الفرع الأول: مفهوم تمهيد الدخل	8–6
أولا: تعريف تمهيد الدخل	7–6
ثانيا: أهداف تمهيد الدخل	8–7
الفرع الثاني: أشكال تمهيد الدخل	9–8
المطلب الثاني: قياس تمهيد الدخل	13–10
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تمهيد الدخل	14–13

المبحث الثاني: أساسيات التهرب الضريبي	15
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي	16-15
المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي وطرق قياسه	21-16
الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي	18-16
الفرع الثاني: طرق قياس التهرب الضريبي	21-18
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وأسبابه	23-21
الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي	22-21
الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي	23-22
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	24
المطلب الأول: دراسات سابقة عن تمهيد الدخل	28-24
المطلب الثاني: دراسات سابقة عن التهرب الضريبي	31-28
المطلب الثالث: دراسة سابقة عن أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل	32-31
المطلب الرابع: مناقشة الدراسات السابقة	33-32
خلاصة الفصل الأول	34
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
تمهيد	36
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة	37
المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة	38-37
المطلب الثاني: نموذج الدراسة	39-38

المطلب الثالث: قياس متغيرات نموذج الدراسة	40-39
الفرع الأول: قياس المتغير التابع (تمهيد الدخل)	39
الفرع الثاني: قياس المتغير المستقبل (التهرب الضريبي)	40-39
الفرع الثالث: قياس المتغيرات الضابطة	40
المبحث الثاني: نتائج الدراسة	41
المطلب الأول: نتائج قياس متغيرات الدراسة	45-41
الفرع الأول: نتائج قياس تمهيد الدخل	43-41
الفرع الثاني: نتائج قياس التهرب الضريبي	44-43
الفرع الثالث: نتائج قياس المتغيرات الضابطة	45-44
المطلب الثاني: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة	46-45
المطلب الثالث: دراسة الارتباط بين المتغيرات	46
المطلب الرابع: نتائج تقدير نموذج الدراسة	52-47
خلاصة الفصل الثاني	53
خاتمة	57-55
قائمة المراجع	62-59

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	عينة الدراسة	38-37
2	نتائج ممارسة مؤسسات عينة الدراسة لتمهيد الدخل	42-41
3	نسب ممارسة تمهيد الدخل لمؤسسات عينة الدراسة	43
4	نتائج تقدير التهرب الضريبي	43
5	نتائج قياس المتغيرات الضابطة	45-44
6	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة	46
7	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	46
8	القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة	47
9	المعنوية الكلية لنموذج الدراسة	48
10	المعنوية الجزئية لنموذج الدراسة	49-48
11	اختبار الطبيعية للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير نموذج الدراسة	49
12	اختبار التجانس للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير نموذج الدراسة	51

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنواع تمهيد الدخل	9
2	توزيع البواقي المعيارية لنموذج الدراسة	49
3	العلاقة بين الاحتمال التجميعي المشاهد والاحتمال التجميعي المتوقع للبواقي المعيارية	50
4	انتشار البواقي المعيارية مع القيم المتوقعة	51

مقدمة

تمهيـد

تعتبر المؤسسات النواة الأساسية للاقتصاد العالمي، حيث شهدت تطورات كبيرة من أجل مواكبة وتعزيز مكانتها، ويتحدد ذلك من خلال قوائمها المالية المعدة لتعطي صورة صادقة تعكس واقعها.

تلعب القوائم المالية دورا مهما في اتخاذ مجموعة من القرارات لأنها تعكس طبيعة سير العمل في المؤسسات، والتي يتم إعدادها من قبل جهة محددة وهي الإدارة، ضمن الحدود التي تسمح بها المعايير والتعليمات، إلا أن هناك بعض السلوكيات التي تتخذها إدارة المؤسسة قد تكون مقبولة أو غير مقبولة، ومن هذه السلوكيات التلاعب المحاسبي الذي يمنح الإدارات الفرصة للجوء إلى أساليب مختلفة حسب دوافعها.

ويهدف بعضها إلى خفض الأرباح من أجل تخفيض الربح الضريبي، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي، حيث اختلف الباحثون في تصنيفه كسلوك أخلاقي أو غير أخلاقي حسب ما تسعى إليه المؤسسة، والذي من خلاله لا تقوم الإدارة بدفع الضريبة المستحقة للدولة، من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية لتجنبها بطريقة صادقة.

ويهدف بعضهم إلى رفع أرباحها عن الربح الحقيقي لتعكس صورة مشرقة عن أدائهم من خلال ممارسة تمهيد الدخل، وهي استراتيجية تتبعها المؤسسات للحد من التقلبات في أرباحها على مدى فترات مالية متتالية من خلال المرونة المحاسبية التي يتمتع بها النظام المحاسبي يسمح لهم بذلك، ويتم ذلك من خلال توجيه جزء من فائض الأرباح في سنة معينة إلى أخرى من أجل الحفاظ على استدامة واستقرار الأرباح، وعلى الرغم من القيود التي تواجه أو تحد من ممارسة تمهيد الدخل، فإن العديد من الدراسات تشير إلى ممارسة تمهيد الدخل من قبل مديري المؤسسات.

إشكالية الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لتوضيح أثر التهرب الضريبي وسلوك تمهيد الدخل وعليه تشكلت معالم إشكالية الدراسة والتي يمكن صياغتها كما يلي:

- **ما مدى تأثير التهرب الضريبي في ممارسات تمهيد الدخل للبيئة الجزائرية؟**

تفرعت هذه الإشكالية الرئيسية إلى عدة تساؤلات فرعية نوجزها فيما يلي:

- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتمهيد الدخل؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات للتهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي وتمهيد الدخل بحجم المؤسسات الجزائرية؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي وتمهيد الدخل بالرفع المالي للمؤسسات الجزائرية؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل؟

الفرضيات:

بناءا على ما سبق قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسات تمهيد الدخل للبيئة الجزائرية.

الفرضيات الفرعية:

- تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتمهيد الدخل.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات للتهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي وتمهيد الدخل بحجم المؤسسة.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي وتمهيد الدخل بالرفع المالي للمؤسسة.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل.

مبررات اختيار موضوع البحث:

- موضوع يتميز بقابلية البحث.
- كون التهرب الضريبي وتمهيد الدخل موضوعان مهمان وشائعان في وقتنا الحالي.
- الرغبة في تحديد تأثير التهرب الضريبي على تمهيد الدخل.

أهداف وأهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التهرب الضريبي وتمهيد الدخل وطرق قياسها مع تحديد أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل وذلك من خلال القيام بدراسة استكشافية في البيئة الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في تسليط الضوء على ممارسات الإدارة لتمهيد الدخل والتهرب الضريبي، إذ أن وجود هذه السلوكيات لدى شركات البيئة الجزائرية قد يقلل من ملائمة وموثوقية القوائم المالية.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تمت الدراسة في عدة ولايات من الجزائر وعلى مستوى المؤسسات المينائية، والمؤسسات المسجلة في البورصة ومؤسسات أخرى تحصلنا على قوائمها المالية بالاعتماد على بيانات قانونية.

الحدود الزمنية: 2010-2022

منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي في هذه الدراسة وهو ما قمنا بعرضه في الفصل الأول لمختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة، أما بالنسبة للجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسات الجزائرية وذلك باستخدام برنامج Eviews13 وقد تم استخدام مؤشر الفرق بين الربح المحاسبي والضريبي (BTD) لقياس التهرب الضريبي، ونموذج Miler2008لقياس تمهيد الدخل، كما تم قياس حجم المؤسسة والرفع المالي خلال الفترة 2010-2022 ومن ثم الإجابة عن تساؤلات البحث واختبار فرضياته.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على القوائم المالية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الموضوع بطريقة علمية قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة، حيث تناولنا في الفصل الأول: الأدبيات النظرية لتمهيد الخل والتهرب الضريبي، والذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول: عموميات حول تمهيد الدخل، المبحث الثاني: أساسيات التهرب الضريبي، المبحث الثالث: الدراسات السابقة والفصل الثاني تناول الإطار التطبيقي، حيث قمنا بالدراسة الميدانية على مجموعة من مؤسسات البيئة الجزائرية فقسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والمبحث الثاني: نتائج قياس متغيرات الدراسة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لتمهيد الدخل والتهرب الضريبي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لتمهيد الدخل والتهرب الضريبي

تمهيد

أصبحت المؤسسات تسعى إلى تطوير وابتكار أساليب وأفكار جديدة من أجل الحفاظ على مكانتها، في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها الأسواق الاقتصادية.

ومن هذه الأساليب التي تمارسها في سبيل تحقيق أهدافها، التلاعب بالدخل من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي والضريبي، مثل التهرب الضريبي وهو إحدى الظواهر المعروفة لدى معظم المجتمعات والتي تشير إلى تجنب أو تقليل دفع الضرائب، ويتم ذلك من خلال عدم الافصاح عن الدخل الحقيقي أو تضخيم المصاريف لتقليل الضرائب المستحقة.

وعندما تتهرب المؤسسات من دفع هذه الضرائب، فإن ذلك يؤثر على استقرار وعدالة تمهيد الدخل. وهي استراتيجية تنفذها الإدارة من خلال تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها للتحكم في استقرار تقلبات الأرباح على مدار السنوات وتقليلها، بغية إرضاء المستثمرين وتلبية رغباتهم. ونظرا لأهمية الموضوع قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول تمهيد الدخل

المبحث الثاني: أساسيات التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: عموميات حول تمهيد الدخل

يعتبر تمهيد الدخل من الممارسات التي تقوم بها المؤسسات من أجل الحفاظ على استقرار دخلها على مدار السنوات، ويعد من أخطر أساليب التلاعب المحاسبي على موثوقية المعلومة المالية. وسنتطرق في هذا المبحث إلى: مفهوم تمهيد الدخل وأشكاله، والعوامل المؤثرة فيه، وطرق قياسه.

المطلب الأول: تمهيد الدخل

تعتبر ممارسة تمهيد الدخل من أهم الطرق التي تتعلق بإدارة الشركة وهي استراتيجية تنفذها الإدارة من خلال تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها.

الفرع الأول: مفهوم تمهيد الدخل وأهدافه

أولا: مفهوم تمهيد الدخل

لقد اختلف الباحثون في صياغة مفهوم تمهيد الدخل إلا أنهم اتفقوا على مضمونه والذي يعني محاولة الإدارة التدخل في أرقام الربح المعلنة من أجل تحقيق حدة التقلبات في الأرباح بين السنوات المختلفة وتحقيق استقرار الأرباح من فترة إلى أخرى. فقد عرفه Goel بأنه: "حالة خاصة من إدارة الأرباح تهدف إجراء تمهيد للأرباح المعلن عنها قياسا إلى الأرباح الاقتصادية، بالشكل الذي يجعل الأرباح تبدو أقل تغيرا بمرور الوقت".[1]

ويرى Belkaoui بأن تمهيد الدخل هو "تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى المطلوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية والإدارة المقبولة".[2]

أماLambrecht, Acharya فقد عرفا تمهيد الدخل بأنه: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات المحاسبية للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات المتتالية، أي لمحاولة إظهار الدخل أكثر استقرارا".[3]

---

[1] علي محمود رمضان، **"أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص67.

[2] كرار سليم عبد الزهرة حميدي، **"العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل"**، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، 2011، ص55.

[3] سبأ محمود عبد الله عبد الله، **"أثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على الإيرادات العامة للدولة"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015، ص14.

يعتمد مفهوم تمهيد الدخل على عدد من الافتراضات الأساسية التي تتعلق بإدارة الشركة، فمن المفترض أن إدارة الشركة لا تميل إلى المخاطرة، كما أنها تحاول تحقيق أقصى منفعة خاصة ممكنة، والتي ترتبط برقم صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية المنشورة، كما أن الإدارة تعتقد بعدم كفاءة سوق المال، وبالتالي فإنها تعتقد بإمكانية إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة عن المستثمرين، وذلك من خلال القيام ببعض التصرفات التي تؤدي إلى الحد من التقلبات في الأرباح.[1]

قام كل منDa silva macedo kolowsvari بتعريف تمهيد الدخل على أنه "محاولة من قبل المسيرين لإيصال رسالة تعبر عن استقرار في تطوير أعمالهم لجميع المتعاملين مع المؤسسة دون اختلافات مفاجئة، حيث تتمثل هذه الممارسة في تقليل تباين الأرباح المعلن عنها والهدف من تمهيد الدخل هو الإعلان عن منحنى نمو في الأرباح منتظم ما يلزم المؤسسة من تحقيق أرباح كبيرة تمكنها من تنظيم تدفقاتها حسب احتياجاتها".[2]

ويمكن القول بأن تمهيد الدخل هو طرق اختيارية تستخدم من قبل الإدارة للحد من تقلبات الأرباح بين السنوات المختلفة وتحقيق استقرار الأرباح من فترة إلى أخرى.

ثانيا: أهداف تمهيد الدخل

تهدف الإدارة من ممارستها لتمهيد الدخل إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- **ثبات الدخل واستقراره:** يعد من أهم أهداف الإدارة وذلك بهدف إرضاء رغبات الملاك والمستثمرين، إذ يعد تمهيد الدخل أحد أساليب الإدارة في المحافظة على استقرار الأرباح. ومن المؤكد أن مالكي ودائني شركة ما سيشعرون بثقة أكبر اتجاه إدارة قادرة على الإبلاغ عن أرباح ثابتة، وعلى العكس من ذلك في حالة وجود تقلبات كبيرة من الأرباح المبلغ عنها، فقد تؤدي هذه الثقة إلى زيادة الأمن الوظيفي للمديرين وزيادة مرتباتهم.[3]
- **تخفيض المخاطر:** تخفيض المخاطر التي تتعرض إليه الشركة، هو عن طريق تحفيض الفروقات في الأرباح والتقلبات في التدفقات النقدية، وهذا ما أشار إليه الباحثون في التمهيد في مطلع السبعينات. إلا أن اتساع أسواق رأس المال العالمية وانتشارها وبلوغ أوجها منذ الثمانينات. دفع المستثمرين إلى الاتجاه نحو الاعتماد على كفاءة السوق بدلا من اعتمادهم بشكل رئيس على البيانات المالية التي قد تعاني من ظاهرة سياسة تمهيد

---

[1] حلا عدنان نيربي، رزان حسين شهيد، **"أثر تمهيد الدخل في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 5 العدد 13، جوان 2020، ص101.

[2] مريم حتحوت، سعيدة بورديمة، **"أثر سياسة تمهيد الدخل على القيمة الاقتصادية المضافة لمجموعة من المؤسسات الجزائرية"**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 6، العدد1، 2022، ص345.

[3] حيدر علي المسعودي، رحاب صالح مغامس، **"تطبيق قانونBenfordلكشف ممارسات تمهيد الدخل عند القياس بالقيمة العادلة"**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد 65، ص106.

الدخل، وعلى الرغم من ذلك يبقى التمهيد قائما يمارسه المديرون الذين لا يثقون بكفاءة السوق المالية أو البورصات.[1]

- **زيادة صافي الأرباح أو تخفيضها** بالشكل الذي يحقق أهداف الإدارة الخاصة، فرغم وجود رغبة لدى الإدارة في رفع أسعار أسهمها في الأسواق المالية ولكن بالمقابل ليس لديهم رغبة في دفع ضرائب مرتفعة.[2]

الفرع الثاني: أشكال تمهيد الدخل

تتبع الشركات أشكال مختلفة من تمهيد الدخل وذلك للتقليل من تقلبات الدخل الناتجة من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة، وهناك شكلين لتمهيد الدخل هما:

1-التمهيد الطبيعي:

ينتج مثل هذا الشكل من التمهيد بشكل طبيعي ودون وجود أي تأثير من الإدارة وذلك من خلال طبيعة أعمال الشركة التي تكون في هذه الحالة تتسم بالاستقرار.[3]

2-التمهيد المقصود:

وينتج هذا الشكل من التمهيد بشكل مفتعل أو مقصود من إدارة الشركة، وذلك عن طريق استخدام أحد الأسلوبين: الأول يسمى بالتمهيد الحقيقي والثاني بالتمهيد الوهمي أو الاصطناعي:

- **التمهيد الحقيقي:** عرفه Balkaoui التمهيد الحقيقي بأنه يشير إلى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها في ضوء تأثيرها في تمهيد الدخل، فإذا كانت الصفقة ستؤدي إلى تمهيد الدخل فإن الإدارة سوف تنفذ الصفقة والعكس صحيح، وهذا يعني أن هناك معاملات فعلية تحدثها الإدارة وينتج عنها مستوى دخل ثابت وذلك عن طريق القرارات التشغيلية التي تكون الهدف منها تقليل تقلب الأرباح مما ينعكس على التدفقات النقدية.[4]
- **التمهيد المحاسبي (الوهمي):** عرفه Eckel بأنه تلاعب محاسبي تقوم به الإدارة لتمهيد الدخل، وهذا التلاعب ينقل التكاليف أو الايرادات من فترة محاسبية إلى أخرى، أي أنه لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية،

---

[1] حيدر علي المسعودي، رحاب صالح مغامس، **"تطبيق قانونBenfordلكشف ممارسات تمهيد الدخل عند القياس بالقيمة العادلة"**، مرجع سبق ذكره، ص65.

[2] لياس قلاب ذبيح، **"مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي"**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص17.

[3] ضياء عبد الحسين القاموسي، أية عبد الكريم ابراهيم، **"تأثير تمهيد الدخل في القيمة الاقتصادية المضافة"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115، ص 196.

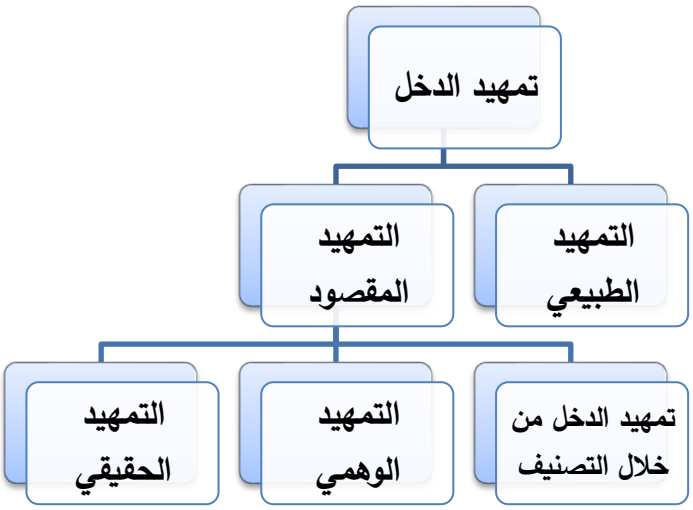
[4] نفس المرجع السابق، ص196.

كما أن دراسة Richardson،Albrecht عرفته بأنه تلاعب الإدارة في توقيت تسجيل القيود المحاسبية لإنتاج دخل ممهد.[1]

- **تمهيد الدخل من خلال التصنيف:** يتم هذه التمهيد من خلال وقوع الأحداث أو الاعتراف بها أو ما يسمى بالتوقيت المخطط (مثل البحث والتطوير والصيانة والإعلان وبرامج التدريب)، من خلال التوزيع الزمني للأحداث (رسملة أو إطفاء نفقات البحث والتطوير)، أو من خلال تصنيف فقرات بيان الدخل (تصنيف بعض بنود المكاسب والخسائر على أنها عادية أو غير عادية).[2]

والشكل يوضح ذلك:

الشكل (1): أشكال تمهيد الدخل



المصدر: من إعداد الطالبتين.

[1] عبير فايز خوري، محمد زياد شخاترة، **"مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني"**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد4، 2014، ص 572.

[2] أشواق بن طبولة ، بلال كيموش،**" العوامل المؤثرة في ممارسة تمهيد الدخل"**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 7، العدد 1، افريل 2023، ص 549.

المطلب الثاني: قياس تمهيد الدخل

فيما يأتي نقوم بعرض اهم النماذج المستخدمة وهي:

1-نموذج Eckel 1981:

يستخدم هذا النموذج لتحديد سلوك تمهيد الدخل، ويعتبر هذا المؤشر ايجابيا من وجهة نظر التحفظ لأن الوحدات الاقتصادية المصنفة على أنها ممهدة من شأنها أن تمهد أرباحها من عامل ثقة مرتفع، ومع ذلك مع الآخذ بعين الاعتبار جميع الخصائص ومقارنتها بمعايير أخرى لتمهيد الدخل. ويستخدم هذا النموذج معامل الاختلاف لكل من التغير في الدخل والتغير في الايرادات من خلال المعادلة التالية:

$$SI = CV\ \Delta I\ /\ CV\Delta\ R$$

بمعنى أخر عندما يكون معامل اختلاف التغير في الايرادات أكبر من معامل اختلاف في الدخل أو يساويه تكون الشركة ممهدة لدخلها:[1]

حيث أن:

SI: مؤشر التمهيد

ΔI: التغير في الدخل (صافي الربح)

RΔ : التغير في الإيرادات

CV : معامل الاختلاف(التباين).

$$CV\ \Delta I = \frac{\sqrt{\sum(\Delta Ii\ \ -\Delta\bar{I})^2/n-1}}{\Delta\bar{I}}$$

$$CV\ \Delta R = \frac{\sqrt{\sum(\Delta Ri\ \ -\Delta\bar{R})^2/n-1}}{\Delta\bar{R}}$$

فالنموذج يتطلب:

- احتساب الوسط الحسابي للتغير في الدخل والمبيعات.
- احتساب الانحراف المعياري للتغير في الدخل والمبيعات.
- إيجاد معامل التباين بقسمة الانحراف المعياري للتغير في الدخل على الوسط الحسابي للتغير في الدخل وكذلك الأمر بالنسبة للمبيعات.[2]

---

[1] لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسين، **"أثر سياسة ممارسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية"**، مجلة قه لانزانست العلمية، المجلد 4، العدد4، العراق، 2019، ص367.

[2] عمار مرتكوش، نغم مكية، **"تقييم نموذج Eckel المستخدم في كشف ممارسات تمهيد الدخل"**، مجلة جامعة شرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد38، العدد6، سوريا، 2016، ص243.

2-النمذجة ذات الصلة بالجهود التجريبية ل Imhoff:

قدم **Imhoff** العديد من النماذج في هذا المجال، حيث قدم في العام 1975 نموذجين لقياس وتقييم ممارسات تمهيد الدخل، إذ اعتمد النموذج الأول على تحليل السلاسل الزمنية لنصيب السهم من الأرباح، واعتمد في النموذج الثاني على تأثير المبيعات في تلك الأرباح، وتم تفصيلاتهما على النحو التالي:

طرح **Imhoff** في مجهوده التجريبي المتميز في العام 1975، صورتين لاستكشاف وتحليل ممارسات تمهيد الدخل، حيث يأخذ النموذج الأول الصورة القياسية التالية وذلك في إطار تحليل السلاسل الزمنية:

$$Xit = \alpha 0 + \sum_{t=1}^{p} \beta\ 1\ Xi.t{:}n + \varepsilon i.t,$$

حيث:

Xit : المتغير المستهدف بالقياس وذلك عن الفترة المالية t. والمحدد في هذا البحث بالأرباح قبل الضرائب فقط ، وذلك خلافا للنموذج الأصلي المعتمد على نصيب السهم من الأرباح، حيث أتاح الأساس التنظيري للنموذج إمكانية الاعتماد على مؤشرات متنوعة بخلاف نصيب السهم من الأرباح.

Xi. t: n: القيم التاريخية للمتغير المستهدف بالقياس خلال سلسلة زمنية عدد فتراتها n تبدأ بالفترة الزمنية t−1، وتنتهي بالفترة الزمنية t−n.

p :عدد الفترات المستخدمة في التنبؤ أو ما يعرف بعدد فترات التأخير.

ووفق تلك الصورة القياسية الأولى لـ **Imhof** يعتمد على مؤشر سلوك ممارسات الربح على بواقي دالة الانحدار الزمنية للفرق بين الأرباح المفصح عنها والأرباح المعيارية المستنتجة من دالة الانحدار والفرق الموجب يعد دالا على تواجد ممارسات تمهيد الدخل.

وطرح **Imhof** صورة تجريبية أخرى لدراية وتحليل سلوك ممارسات التمهيد حيث اعتبر علاقة تأثير المبيعات في الأرباح علاقة يمكن الاعتماد في قياس وتقييم سلوك تلك الممارسات، وتأخذ تلك الصورة الشكل القياسي التالي:

$$\mathbf{It.i} = \boldsymbol{\alpha 0} + \mathbf{\beta 1St.i} + \mathbf{\beta 2St + 1.i} + \cdots \ldots \ldots + \mathbf{\beta nSt + n.i} + \boldsymbol{\varepsilon t.i}$$

حيث:

It.i: الأرباح وفق المؤشر المستخدم، وهو في تلك الحالة الأرباح قبل الضرائب، وذلك عن الفترة الماليةt، والحالة التحليلية I.

St. i :المبيعات عن الفترة الماليةt، وذلك عن الفترة الماليةt، والحالة التحليلية i.

$\alpha 0$:ثابت دالة الانحدار.

$\boldsymbol{\beta 1: n}$:معاملات المتغيرات المستقلة في دالة الانحدار.

$\boldsymbol{\varepsilon t. i}$:الخطأ المعياري لدالة الانحدار.

ووفق هذه الصورة يعتمد مؤشر سلوك ممارسات الربح على بواقي دالة الانحدار للفرق بين الأرباح المصفح عنها والأرباح المعيارية المستنتجة من الدالة، وتمثل تلك البواقي الأرباح الغير مفسرة من خلال المبيعات، إذ أن الفرق الموجب يعني توافر ممارسات التمهيد، أي نفس فكرة الصورة الأولى لكن بمنهجية مختلفة، وهي أكثر موضوعية ومرونة من منظور الباحث.[1]

3-نموذج Moses 1987:

تمت دراسة تمهيد الدخل من قبل Moses 1987 حسب المعادلة التالية:

$$SB = (PE-EE-RE-EE) / Sales$$

حيث أن: **PE** عبارة عن الأرباح قبل التغيير. **RE** عبارة عن الأرباح المبلغ عنها. **EE:** الأرباح المتوقعة باستخدام أنموذج السير العشوائي. حيث **EE** تساوي **PE** السنة السابقة. **SB** سلوك تمهيد الدخل. **Sales:** المبيعات.

وحسب هذا النموذج قيمة موجبة لمؤشر تمهيد الدخل **(SB)** تدل على أن الشركة قامت بتمهيد دخلها.[2]

4-نموذج Francis et.al,2004:

استخدموا Francis et.al,2004 نسبة تقلب التدفقات النقدية إلى تقلبات الأرباح لقياس تمهيد الدخل **SI**، ويوضح هذا التدبير المدى الذي أسهمت فيه المحاسبة على أساس الاستحقاق في التقليل من التقلبات الأساسية لعمليات الوحدة الاقتصادية، تقلب التدفقات النقدية هو الانحراف المعياري للتدفقات النقدية من العمليات المقيدة بإجمالي الموجودات في بداية السنة، وتشير القيم الكبيرة لـ **SI** إلى تمهيد أقل للدخل، وكثير من الباحثين يفضلون الطريقة التالية لقياس تمهيد الدخل:[3]

$$SI = (\sigma\ (NI_{j.t} / Total\ Assets_{j.t}) / \sigma\ (CFO_{j.t} / Total\ Assets_{j.t})$$

حيث أن:

σj = الانحراف المعياري.

$j.t$ = صافي الدخل للشركة (j) قبل بنود غير الاعتيادية لفترة (t).

$CFO_{j.t}$ = صافي التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (j) لفترة (t).

---

[1] طارق ابراهيم صالح سعادة، **"قياس وتقييم سلوك ممارسات تمهيد الدخل وأثره في دعم القيمة السوقية"**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد3، العدد2، الجزء الثاني، يونيو 2022، ص ص30-32.

[2] لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسين، **"أثر سياسة ممارسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية"**، مرجع سبق ذكره، ص ص30-31.

[3] نفس المرجع السابق، ص375.

Total Assets j.t− 1Total= إجمالي موجودات السنة السابقة للشركة(j).

تشير القيم الأكبر لمؤشر التمهيد**SI** إلى انخفاض مستوى تمهيد الدخل وبعبارة أخرى أن الشركة أقل ممهدة.

5-نموذج Miller (MR):

أوجد هذا المدخل في قياس تمهيد الدخل نموذجا جديدا في اكتشاف الشركات التي تتدخل إدارتها بشكل متعمد في عملية قياس الدوري للشركة، بحيث يمثل هذا النموذج نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل (الأصول المتداولة- المطلوبات المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب، إلى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، وقد أطلق على هذه النسبة نسبة ميلر، ويمكن اكتشاف ممارسات تمهيد الدخل من خلال المقارنة بين النسبة الحالية مع نفس النسبة للسنة السابقة، إذ يستدل على وجود التمهيد في الحالة التي يكون فيها الفرق عددا أكبر أو أقل من الصفر (موجب أو سالب)، أما إذا كان الفرق يساوي الصفر فإن الشركة تعد غير ممارسة للتمهيد. ويحسب وفق العلاقة التالية:[1]

$$H0 = (\Delta wc / cfo)\ t - (\Delta wc / cfo)\ t-1 = 0$$

$$H1 = (\Delta wc / cfo)\ t-(\Delta wc / cfo)\ t-1 \neq 0$$

حيث أن:

Δwc: التغير في رأس المال العامل.

Cfo: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في تمهيد الدخل

هناك مجموعة من العوامل التي من الممكن أن تؤثر في تمهيد الدخل من أهمها:

1-القوانين والتشريعات: هناك علاقة وثيقة بين إعداد القوائم المالية والقوانين الضريبة التي تخضع لها الشركة، الأمر الذي يجعل هناك حافز لإدارة الشركة لتمهيد الدخل بهدف تقليل أثر الضرائب على أرباح الشركة، حيث تتجنب الشركة الدخل المرتفع لأنه يؤدي إلى دفع ضرائب أعلى، وفي المقابل الدخل المنخفض لأنه يؤدي إلى الفحص من قبل السلطات الضريبية. [2]

2-أسواق المال: أحد أهم مهام أسواق المال الرئيسية تقييم أداء إدارة الشركة فيها من خلال متابعة حجم الطلب والعرض على أسهم هذه الشركة وهو ما يعكس توقعات المستثمرين والمضاربين في هذه الأسواق، مما يدفع الشركة

[1] كرار سليم عبد الزهرة حميدي، **"العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل"**، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] سلسبيل أذياب حسين كومي، **"تأثير تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القدس، فلسطين، 2023، ص11.

إلى التلاعب ببياناتها المالية وأرباحها لكي ينعكس ذلك على أداء السهم بها، ومن هنا تمارس الشركة تمهيد الدخل.[1]

3-حجم الوحدة الاقتصادية: أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين حجم الشركة الاقتصادية واحتمالية تدخل الإدارة بالأرباح المحاسبية، فكلما زاد حجم الشركة زادت احتمالية تدخل الإدارة بالأرباح وممارسة تمهيد الدخل ويرجع ذلك إلى اتساع نطاق الشركة لتنظيم المصروفات والمستحقات والبنود غير العادية ومرونة أكبر في استخدام التغيرات المحاسبية.[2]

4-ربحية الشركات: تعتبر ربحية الشركة من العوامل الضرورية التي يتم الاعتماد عليها بشكل كبير عند القيام بتمهيد الدخل، ولا يمكن إتباع سلوك التمهيد عند وجود ربحية متدنية وضعيفة، فكلما زادت ربحية المؤسسة كلما زادت الاحتمالات في إتباع سلوك تمهيد الدخل فيها لتوفر وسائل أخرى متعددة أمامها.[3]

5-المديونية: تعتبر من أهم مؤشرات تقييم كفاءة سياسات التمويل للشركات، إذ توضح هامش الأمان المتاح بالسنة للدائنين لاستعادة ديونهم، وتعبر عن مدى اعتماد الشركة عن مصادر تمويل خارجية، وتميل الشركات التي تعتمد على الديون بشكل أعلى إلى اختيار السياسات التي تؤدي إلى أرباح أعلى، كما تلجأ إلى التخلي عن السياسات المحاسبية التي تقلل أو تؤجل الأرباح، وعليه كلما زادت المديونية الشركات كانت أكثر تمهيدا للدخل، فتدبدب الدل مؤشر على زيادة المخاطر، مما يدفع الدائنين إلى طلب تكلفة أعلى للتمويل.[4]

6-الكثافة الرأسمالية: أي مدى اعتماد الشركات على الأصول الثابتة، لتحقيق أنشطتها، فالشركة ذات الكثافة الرأسمالية تعتمد على أقل قدر من العمالة، وتوفر فرص عمل أقل، مما يحملها مسؤوليات مجتمعية في الحد من الفقر والبطالة، لذا فهي تمتلك دافعا أكبر لتمهيد واستقرار الدخل مقارنة بالشركات ذات الكثافة الرأسمالية المنخفضة، وذلك في سبيل التهرب من التكلفة السياسية المترتبة.[5]

---

[1] سلسبيل أذياب حسين كومي، **"تأثير تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، مرجع سبق ذكره، ص11- 12.

[2] نفس المرجع السابق، ص12.

[3] ميسون دهام، حماد الشمري، **"أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ماي 2016، ص27.

[4] أشواق بن طبولة ، بلال كيموش، **" العوامل المؤثرة في ممارسة تمهيد الدخل"**، مرجع سبق ذكره، ص553.

[5] نفس المرجع السابق، ص554.

المبحث الثاني: أساسيات التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي جريمة بالمعنى القانوني من جهة ومن جهة أخرى ينحصر في دائرة السلوكيات القانونية التي تتم لغرض اقتصادي، ولدراسة هذه الظاهرة سنتطرق إلى التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه، أثاره وطرق قياسه.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تعددت المفاهيم حول التهرب الضريبي وذلك باختلاف وجهات نظر الباحثين من هذه المفاهيم نذكر:

هناك من عرف التهرب الضريبي على أنه: يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني، بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانونا.[1]

كما يعرفه Andrée Margairez بأنه: "الاستعمال الإداري للوضعية الغير منصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية".[2]

يعد التهرب الضريبي ظاهرة من الظواهر الضريبية والمالية التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريبا، وتعد وسيبة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف وقد يكون مرتكبها أي المتهرب شخصا طبيعيا أو معنويا.[3]

يعرف التهرب الضريبي كما يلي: هو أن يتخلص الشخص المكلف من دفع الضريبية المستحقة عليه لصالح الخزينة العامة للدولة بوسائل مختلفة قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.[4]

يعرف أيضا بأنه: "ظاهرة لجوء الفرد إلى استعمال الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها".[5]

ونلخص إلى أن التهرب الضريبي يعرف عموما كما يلي: "هو سلوك غير أخلاقي يقوم من خلال المكلف الخاضع للضريبية بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة، ويكون أما كليا أو جزئيا، ويعتبر شكلا من أشكال الاحتيال الضريبي ويمارس عبر عدة طرق منها المشروعة وغير المشروعة".

---

[1] منصور الفيتوري حامد، **"مجلة البحوث القانونية"**، مجلة نصف سنوية محكمة، العدد الأول، 3 أكتوبر 2015، ص11.

[2] عبد الغني بوشرى، شعيب بونوة، **"دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد1، 2013/4/1، ص68.

[3] أحمد كاظم الغزي، الهام جعفر الشاوي، **'أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"**، مجلة دورية، المجلد 15، العدد 30، 23 /2021/2، ص41.

[4] مروان أبو هلال، شيرين شعبان، **"التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب فلسطين"**، المجلة العربية للإدارة، المجلد 42، العدد 2، يونيو 2022، ص6.

[5] طلال محمد علي الجحاوي، هيثم علي محمد العنبكي، **""المحاسبة والتحاسب الضريبي""**، دار الكتب موزعون – ناشرون، الطبعة الثانية، العراق، 2014، ص36.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي وطرق قياسه

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى ما يلي:

1-أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعيته:

يقسم إلى نوعين هما:[1]

- **التهرب الضريبي المشروع:**

يطلق عليه تهرب مشروع لأنه لا ينطوي على أي مخالفة قانونية، بل أنه يعتمد على قدرة المستفيدين على التخلص من دفع الضريبة بطريقة مشروعة، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في نصوص التشريعات الضريبية وقد ساهم في ذلك تعقد النظام الجبائي وعدم احكام صياغة قوانينه، مما يتيح المجال للمكلف استغلال هذه الثغرات والاستفادة من سلسلة الاعفاءات والتخفيضات التي نص عليها القانون لتجنب الضريبة بطريقة نزيهة.

- **التهرب الضريبي غير المشروع:**

هو مخالفة صريحة للقوانين الضريبية، وذلك بإتباع أساليب الغش والتحايل على التشريعات الضريبية والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وإخفاء الدخل الحقيقي مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون والتي تؤدي إلى الإساءة إلى الخزانة العامة والاضرار بها، ويتحقق هذا التهرب غير المشروع بصورته السلبية والتي قد تختلف باختلاف نوع الضريبة ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة، فيقدم المكلف على التهرب الضريبي إذا كانت ضرائب مباشرة بطرق الامتناع عن تقديم الإقرار المالي الحقيقي الذي يعكس الوضع أو الدخل الحقيقي للمكلف، أما إذا كانت الضرائب غير مباشرة فيتخذ الشكل السلبي عدم اعتراف المكلف بالواقعة المنشأة للضريبة، وذلك بإخفاء السلع التي تم استيرادها من الوحدة الجمركية بهدف التهرب من دفع الضرائب الجمركية.

2-أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الحجم أو المقدار:

يقسم إلى نوعين التهرب الكلي والتهرب الجزئي:[2]

---

[1] سوزان جلال عبد الشافي الكناني، **"التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي"**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 78، ديسمبر 2021، ص ص756-758.

[2] الجيلالي بلواضح، **"التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة"**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص109.

- **التهرب الضريبي الكلي:**

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يتمكن المكلف من التخلص من الضريبة بشكل كامل، ولا يسددها إلى الخزينة العمومية للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي، ومن أمثلة هذا النوع من التهرب أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، وبالتالي يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة بالكامل.

- **التهرب الضريبي الجزئي:**

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الايرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

3-أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي:

ينقسم إلى نوعين هما:[1]

- **التهرب الضريبي الداخلي:**

يمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة خاضعا للسيادة الإقليمية للدولة، وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومتابعة للمتهربين.

- **التهرب الضريبي الخارجي:**

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول، وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

في إطار التهرب الضريبي الدولي يستفيد المكلف من مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل اقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة

[1] الجيلالي بلواضح، **"التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة"**، مرجع سبق ذكره، ص ص109-110.

في القانون على سبيل الحصر، ولذا فإن المكلف يستطيع أن يستثمر أمواله وأرباحه في دول أجنبية تفرض سعرا منخفضا للضريبة، أو تقرر امتيازات وإعفاءات معينة لنوع الاستثمار الذي يباشره مستغلا عدم امكان تتبع استثماراته في دولة أجنبية.

يستوي في التهرب الضريبي الدولي أن يكون المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا، يمارس نشاطه في عدة دول في الوقت ذاته، وعادة يتم ممارسته عن طريق الشركات متعددة الجنسيات، باعتبار هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها وما لها من فروع متعددة من دول مختلفة.

الفرع الثاني: طرق قياس التهرب الضريبي

تتمثل فيما يلي:

1-منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي: وفق أربعة مناهج.[1]

- **منهجية نسبة الضريبة الثابتة:** يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل الوطني الخام وذلك عن طرق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس والذي يحسب كما يلي:

المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية= (مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة / الدخل الوطني الخام) ×100

يتم اختيار سنة الأساس عندما يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا

مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني ×السنة الثابتة

وأخيرا يتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة

لكن الانتقاد الذي يلاحظ في هذا المنهج أنه يقيس التطور وليس الحجم وبالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد حول التهرب الضريبي.

- **منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة:** يحسب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المداخيل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية – المداخيل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

[1] بوزيد سفيان، **"التهرب الضريبي...مفهوم وقياس"**، مجلة المالية والأسواق، ص ص126-130.

يمكن قياس حجم التهرب الضريبي من الفرق المستخرج أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخيل الغير مصرح بها.

- **منهج الضريبة القانونية المحتملة:** في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد في هذا الأخير أنه مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة.
- **منهج الرقابة الضريبية:** يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به وبهذا يمكن القول بأن:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة – قيمة المبالغ المصرح بها

2-منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي:[1]

الاقتصاد الموازي هو الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية ولا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية ولا يعترف بالتشريعات الصادرة.

يعتبر الاقتصاد الموازي وظاهرة التهرب الضريبي وجهان لعملة واحدة، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة الى حدوث الأخر، لأن مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي ضياع حصيلة مالية مهمة لخزينة الدولة فنجد:

حجم التهرب الضريبي =حجم الاقتصاد الموازي× المعدل الضريبي المتوسط المفروض

أن قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي يكمن في عدة مناهج ندكر منها:

- **منهج التعاون أو التباين:**

يعتمد في تطبيقه على مؤشرات الاقتصاد الكلي (دخل الوطني الخام) والاقتصاد الجزئي (الدخل الفردي).

- **منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):**

يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الانخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد الرسمي، هذا الحجم الذي يفترض أن يكون ثابتا.

- **المنهج النقدي:** يقوم على فرضية أساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساسا باستعمال النقود السائلة، وأن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة

[1] بوزيد سفيان، **"التهرب الضريبي...مفهوم وقياس"**، مرجع سبق ذكره، ص ص131-134.

والنقصان، وهذا التغير من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي. حيث توجد لهذا المنهج عدة أشكال منها:

- **منهج معدل السيولة (المعدل النقدي الثابت):** يفترض هذا المنهج أن تقدير حجم الاقتصاد الموازي يكمن في تغير النسبة بين النقود المتداولة والودائع تحت الطلب في البنوك.
- **منهج المعادلة النقديةّ:** يقوم على فكرة أساسية وهي أن وجود الاقتصاد الموازي دليل على ارتفاع معدلات الضرائب.
- **منهج متغير فئات العملة:** يفترض أن التداول النقدي في الاقتصاد الموازي مرتبط بأوراق نقدية معينة.

ويمكن قياس التهرب الضريبي أيضا باستخدام العديد من المؤشرات أهمها:[1]

- **معدل الضريبة الفعلي (ETR):** ويعبر عن متوسط معدل الضريبة الذي تدفعه المؤسسة على أرباحها السابقة ويتم احتسابه بقسمة مقياس الالتزام الضريبي على مقياس الدخل قبل الضريبة، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$ETR = \frac{\text{measure of tax liability}}{\text{measure of pre-tax income}}$$

إذا كان مقياس ETR أقل من معدل الضريبة القانونية، يمكن أن يشير هذا إلى وجود تهرب ضريبي

- **مؤشر Henry and Sansing (HS):** يقيسون التهرب الضريبي للشركات على أنها التفضيلات الضريبية Δمصنفة حسب الحجم (MVA)، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\mathbf{HS} = \frac{\Delta}{\text{MVA}} = \frac{\text{cash taxes paid} - \tau \times (\text{pre-tax income})}{\text{MVA}}$$

$$\rightarrow \mathbf{MVA} = \text{BVA} + (\text{MVE} - \text{BVE})$$

BVA : القيمة الدفترية للأصول. **MVE** : القيمة السوقية للأسهم. **BVE** : القيمة الدفترية للأسهم.

توضح هذه التفضيلات الاختلافات بين الحالة الافتراضية والمدفوعات الضريبية الفعلية.

- **الفرق بين الدخل المحاسبي والضريبي (BTD):** عادة ما يتم تعريف الاختلافات بينهما على أنه الفرق بين الدخل قبل الضريبة وفقا للبيان المالي والدخل الخاضع للضريبة، ويتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة بناءا على مصاريف الضرائب الحالية ويعطى بالصيغة الأساسية التالية:

$$\textbf{Total BTD} = \textbf{pre-tax income} - \frac{\text{current tax expence}}{\text{statutory tax rate}}$$

[1] إيمان زنودة، **"المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي"** أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020، ص ص50-52.

كذلك أثبتت الدراسات التي تقدر التهرب الضريبي باستخدامBTD أن هناك فرقا منهجيا في قيمة BTD بين المؤسسات مقارنة بالتي لا تقوم بالتهرب الضريبي. ومنه الباحثين Desai&Dharmapala يعملون على تقدير تفادي ضريبة الشركات بناءا على افتراض أن BTD تتكون من التلاعب بالأرباح والتهرب الضريبي، ويقسمون BTD على إجمالي المستحقات، وبالتالي يستخرجون BTD غير طبيعي، وهو الجزء التقديري من إجمالي المستحقات، وتحسب كما يلي:

$$\mathbf{BTD}=\frac{(\text{accounting profit}-\text{taxible income})}{\text{total asset}}$$

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وأسبابه

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

تتمثل أثار التهرب الضريبي فيما يلي:

- **الأثار المالية:**

يؤدي التهرب الضريبي إلى الاضرار بالخزانة العامة للدولة، حيث تفقد الدولة موردا مهما من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية، وتمويل المشاريع الاستثمارية، وهو ما يؤثر على عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه المطلوب، وبالتالي تجد الدولة نفسها عاجزة عن القيام بواجبتها تجاه مواطنيها، وتضطر أن تلجأ إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع وسد العجز فسي الميزانية، كالإصدار النقدي، والاقتراض، وبتراكم فوائد الديون بسبب الاقتراض، والعجز في ميزانية الدولة، يصعب التحكم والسيطرة على الأمر، مما يؤدي إلى النهاية إلى مخاطر تودي بالاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.[1]

- **الأثار الاقتصادية:**

ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية عن الاقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي أو كان معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم تجاه الخزينة العمومية، وبالتالي وضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق.

كما أن ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال خاملة لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع فيها.[2]

---

[1] سوزان جلال عبد الشافي الكناني، **"التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي"**، مرجع سبق ذكره، ص 775.

[2] مروان أبو هلال، شيرين شعبان، **"التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب فلسطين"**، مرجع سبق ذكره، ص9.

- **الأثار الاجتماعية:**

الضريبة تعتبر سلاحها بين الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون أخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة إلا أن التهرب الضريبي يضعف من فدرة الدولة في تحقيق الأهداف الاجتماعية.[1]

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يرجع التهرب الضريبي لمجموعة من الأسباب يمكن تصنيفها إلى أسباب أخلاقية واقتصادية وتاريخية وتشريعية وفيها يتم عرض لأهم هذه الأسباب:

- **ضعف الوازع الأخلاقي:** حيث لا يرى المكلف في التهرب الضريبي جريمة، فالسلوك العام لمجتمع ما يعد من أهم الأسباب التي تؤثر في مستوى التهرب من الضريبة، وضعف الوازع الأخلاقي يؤدي إلى عدم اهتمامه بالحفاظ على حقوق الخزينة.[2]
- **ضعف مستوى الوعي الضريبي:** إذا كان مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا زاد التهرب الضريبي، وكلما كان قوي مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انحسر التهرب الضريبي، لا شك أن الدولة يجب أن تقوم على توعية المواطنين من خلال برامجها الإعلامية والتعليمية والتربوية لتحد من الظاهرة.[3]
- **تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي:** تساهم عيوب التنظيم الإداري بتطبيق التشريعات الضريبية وتحصيلها في زيادة حجم ظاهرة التهرب الضريبي، ومن مظاهر هذه العيوب: تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير الضريبة وتحصيلها بما يؤدي إلى إنماء روح الكراهية لدى المكلفين تجاه الضريبة ويدفعهم للتهرب منها، وعدم توفر الإمكانيات والخبرات الفنية لدى موظفي الإدارة الضريبية في المجال المحاسبي بصورة خاصة لأغراض تدقيق الحسابات واكتشاف حالات التهرب والإحاطة بالتشريعات الضريبية وتطبيقها بدقة، وضعف الوسائل التي تساعد الإدارة الضريبية في أداء مهمتها على أكمل وجه، وانخفاض مستوى التكوين الأخلاقي لدى موظفين الإدارة الضريبية.[4]

---

[1] محي الدين طرفاوي، **"أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، أطروحة دكتوراه في محاسبة جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020-2021، ص32.

[2] خلف الجعافرة، محمود إسماعيل، **"المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وأثره في الاقتصادات الوطنية"**، المجلة الدولية متعددة اللغات للعلوم والتكنولوجيا (IMJST)، المجلد 8، العدد2، فيفري2023، ص 5875.

[3] نفس المرجع السابق، ص 5875.

[4] نفس المرجع السابق، ص5875.

- **الأسباب الاقتصادية:** تؤثر كل الظروف الاقتصادية العامة والخاصة على التهرب الضريبي ونطاقه، تتمثل الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف من درجة غنى المكلف، فكلما زاد دخله كلما قل محاولته للتهرب من الضريبة، أما سوء المركز المالي للمكلف فهذا يدفعه إلى محاولة التهرب دفاعا عن وجوده واستمراره، أما الظروف الاقتصادية العامة، فإن نطاق التهرب يختلف باختلاف هذه الظروف، فيزيد في حالة الكساد حيث تقل دخول الأفراد وترتفع درجة حساسيتهم إزاء الضرائب المفروضة عليهم.[1]
- **أسباب تشريعية:** ترتكز على عدم وضوح التشريع الضريبي، وفي وجود بعض الثغرات القانونية مما يثير المشاكل للإدارة الضريبية ويزيد من احتمالات التهرب، ونتيجة لحداثة كثير من أنواع الضرائب وتعقيد القوانين التي تنظمها، فهذه القواعد التي تثير الكثير من المشكلات الفنية، حيث يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها، لابد أن تزيد من احتمالات التهرب من الضريبة.[2]
- **الأسباب التاريخية:** تاريخيا ارتبطت جباية الضرائب بجمع المال للحكام والأمراء والاقطاعيين، أي أنها كانت جباية عامة من أجل مصلحة خاصة، ولم يكن هناك حد فاصل بين المال العام ومال الحاكم، مما يؤدي بالناس إلى الشعور بأن دفعهم الضريبة يحقق مصلحة الحاكم، أي أن الضريبة تأخذ في هذا السياق صفة المظلومية، ورغم الصفة التاريخية لهذا السبب إلا أن ظلاله لا زالت بادية في العصر الحديث وفي ظل الدول الدستورية الحديثة.[3]

---

[1] وسام زرقواد، **"دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2021-2022، ص ص51-52.

[2] المرجع نفسه، ص28.

[3] خلف الجعافرة، محمود إسماعيل، **"المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وأثره في الاقتصادات الوطنية"**، مرجع سبق ذكره، ص 5876.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي أجريت حول موضوع التهرب الضريبي وتمهيد الدخل والذي تناولته من زوايا مختلفة، وتنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية. وفيما يلي سنقدم عرضا لهذه الدراسات وذلك حسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث، ثم نبين جوانب التشابه والاختلاف بينها لنوضح في الأخير الفجوة العلمية التي سنعالجها في دراستنا الحالية.

المطلب الأول: دراسات سابقة في تمهيد الدخل

- **دراسة "كرار سليم" 2011[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة العلاقة الفكرية بين الحوكمة وتمهيد الدخل، وقد مثلت عينتها في البنوك العراقية خلال الفترة 2008-2009، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائيات لتحليل البيانات، مثل اختبار معامل ارتباط بيرسون، وتحليل معامل التباين، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومن أبرز النتائج وجود مستوى مقبول من الحوكمة في البنوك العراقية الخاصة، وغياب العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وممارسات تجانس الدخل. ومن أهم التوصيات اتخاذ الإجراءات التي من شأنها رفع كفاءة مكاتب التدقيق الخارجي وتثقيفهم حول الآليات التي تستخدمها إدارة الشركة لإعداد الدخل وطرق اكتشافه.

- **دراسة " شخاتره" 2012[2]**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت شركات الخدمات المدرجة في سوق عمان المالي تمارس سياسة تمهيد الدخل. وتمثل عينتها 45 شركة خدمية مدرجة خلال الفترة ما بين 2005-2009، تم استخدام نموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل، وخلصت الدراسة إلى وجود سياسة تمهيد الدخل في شركات قطاع الخدمات الأردني، وتبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عامل ربحية الشركة، وعامل توزيع الربح وسياسة تمهيد الدخل، ومن أهم التوصيات ضرورة التوسع في دراسة أسباب ودوافع الإدارة في اللجوء إلى تمهيد الدخل.

- **دراسة "J. Almeida, A.Neto ,E.Moneque ,R.Bastianello" 2012[3]**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان قدرة المعلومات المحاسبية على الكشف عن ممارسات تمهيد الدخل ومقارنتها بدرجات التحفظ المحاسبي، وتألفت عينتها من استخدام بيانات عائدات المخزون السنوية من مارس وسبتمبر

---

[1] كرار سليم عبد الزهره حميدي، **"العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق،2011.

[2] محمد زياد شخاتره، **"مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة اليرموك، الأردن،2012.

[3] "J.Almeida , A.Neto ,E.Moneque ,R.Bastianello,**Effects of income smoothing practices on the conservatism of public companies listed on the BM&FBOVESPA,**USP,Sao Paulo, V23, N58,,Brazil, Apr 2012.

وديسمبر في 2080 شركة برازيلية، واستخدمت نموذج Eckel 1981 لقياس ممارسة تمهيد الدخل في البيانات المالية، ونموذج Busu 1997 لقياس درجات التحفظ المحاسبي، ومن أبرز النتائج أن الشركات غير المتجانسة تتمتع بدرجة أعلى من التحفظ المحاسبي.

- **دراسة " القاموسي" 2016[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم القيمة المضافة والعلاقة بينهما، وتمثلت العينة في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة 2006-2014، استخدمت نموذج ميلر 2009 الذي يعتمد على قياس تمهيد الدخل على النفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ومن أبرز نتائجه: لا توجد علاقة بين تمهيد الدخل والقيمة الاقتصادية المضافة، ومن توصياته إصدار القوانين والتشريعات المناسبة ومحاسبة الإدارة التي تمارس تجانس الدخل، والتوسع في دراسة أسباب ودوافع لجوء الإدارة إلى ممارسة تمهيد الدخل، والتوصية بضرورة التزام الشركات بالمعايير الدولية في إعداد البيانات المالية.

- **دراسة "إبتسام خالد شباب العتيبي" 2016[2]**

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تمهيد الدخل والعوائد غير العادية على الأسهم، ومثلت عينتها الشركات المساهمة السعودية (2011-2014)، واستخدم مؤشر إيكل (1980) لقياس تمهيد الدخل، ومن أبرز نتائجه عدم وجود علاقة بين تمهيد الدخل والعوائد التراكمية غير الطبيعية، كما أنه لا توجد علاقة بين تمهيد الدخل والعوائد التراكمية غير الطبيعية للأسهم في الشركات المساهمة السعودية، وكانت توصياتها تسليط الضوء على الشركات المساهمة السعودية من خلال تقييم أصولها وتقدير عمرها الإنتاجي، ووضع الشروط في المعايير المحاسبية التي تحكم اختبار من بين السياسات المحاسبية المتاحة وإضافة معدل نمو في أرباح الشركات.

- **دراسة "قزال " 2019[3]**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وممارسات تمهيد الدخل، وتكونت عينتها من 47 شركة مساهمة جزائرية خلال الفترة 2011-2015. تم استخدام نموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل، ولقياس التحفظ المحاسبي، تم استخدام نسبة الاستحقاقات إلى الأرباح المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى وجود مستوى عال من التحفظ المحاسبي بالإضافة إلى ذلك، إن ظاهرة تمهيد الدخل موجودة ولا توجد علاقة بالتحفظ المحاسبي على مستوى ممارسة تمهيد الدخل.

---

[1] ضياء عبد الحسين القاموسي، أية عبد الكريم ابراهيم، **"تأثير تمهيد الدخل في القيمة الاقتصادية المضافة"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة41، العدد115، 2016.

[2] ابتسام خالد شباب العتيبي،**"تمهيد الدخل والعوائد غير العادية للأسهم في الشركات المساهمة السعودية"**، رسالة ماجستير، جامعة كليات الشرق العربي، السعودية،.2016.

[3] إسماعيل قزال، فارس بن يدير، أحلام قزال،**"دراسة حول العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وممارسات تمهيد الدخل في شركات المساهمة الجزائرية"**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد1، 2019.

- **دراسة "لقمان "2019[1]**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من 10 مصارف عراقية عاملة في محافظة أربيل، استخدمت الدراسة تحليل الانحدار الخطي البسيط ونموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل، ومن أبرز النتائج أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتمهيد الدخل على استمرارية تدفق الأرباح والقدرة على التنبؤ، ولكن لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتمهيد الدخل على جودة الأرباح المتمثلة في جودة المستحقات. ومن أهم التوصيات ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية الحكومية وحث الشركات على تنفيذها، وضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية حول التضليل المالي، والاهتمام بزيادة فعالية وكفاءة مهنة التدقيق الخارجي.

- **دراسة " Bank Income Smoothing, Institutions and Corruption. Research in International Business and Finance" 2019[2]**

هدفت الدراسة إلى تسهيل دخول البنوك إلى أفريقيا مع التركيز على دور الفساد في التأثير على الدخل، وتكونت عينتها من فحص 302 بنكا أفريقيا في الفترة 2004–2013، وتوصلت الدراسة إلى وجود عمليات متباينة في ممارسة تمهيد الدخل في إفريقيا، حيث انخفضت في البنوك الموجودة في بيئات قوية لحماية المستثمرين بينما تسهيل الأرباح الإيجابية أكبر في البيئات الأكثر فسادا، ومن أهم التوصيات دراسة المحاسبة المستخدمة من قبل البنوك الأفريقية والتي تستخدم لتسهيل توزيع الأرباح بالكامل، وكذلك التحقق مما إذا كان استخدام المخصصات لتسهيل الأرباح الإيجابية.

- **دراسة "نيربي "2020[3]**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير تمهيد الدخل على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتكونت عينتها من 13 شركة مدرجة في بورصة دمشق خلال الفترة 2015–2017، واستخدمت مؤشراً لنسبة الانحراف المعياري لصافي الدخل التشغيلي على الانحراف المعياري للتدفقات النقدية التشغيلية لقياس تمهيد الدخل، وطريقة تحليل الانحدار لاختبار تأثير ممارسة الشركات لتسوية الدخل على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في تلك الفترات،

---

[1] لقمان محمد سعيد ومقداد معروف حسن، **"أثر سياسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية"**، مجلة قه لانزانست العلمية، المجلد 4، العدد 4، خريف 2019.

[2] **Bank Income Smoothing, Institutions and Corruption. Research in International Business and Finance**. Volume 49, October,2019.

[3] حلا عدنان نيربي ورزان حسين شهيد، **"أثر تمهيد الدخل في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد5، العدد13، 2020.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي لتمهيد الدخل على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، ومن بين التوصيات ضرورة توعية المستثمرين بممارسات تمهيد الدخل وتأثيرها على محتوى التقارير المالية.

- **دراسة "Ahmed RoziQ, Alwan Sri Kustono, AedhyaYudisira Adi Nanggal "2021[1]**

هدفت الدراسة إلى تحليل جودة دوافع الأرباح وتمهيد الدخل في شركات التصنيع في إندونيسيا، تتكون عينتها من 130 شركة والتي تم تحليلها خلال أربع سنوات من الدراسات، استخدمت طريقة المربعات الصغرى الجزئية لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة ان تمهيد الدخل يؤثر على جودة أرباح الشركة والإدارة التي تؤدي تمهيد الدخل تهدف أكثر إلى نقل أفاق الشركة لتحقيق الأرباح بدلا من الدوافع الانتهازية، من أهم التوصيات إعادة النظر في الضغوط المالية الذي تتمثل في ارتفاع نسبة الديون.

- **دراسة "طارق ابراهيم "2022[2]**

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أثر سلوك ممارسات تمهيد الدخل على القيمة السوقية للشركات، وكانت عينتها التطبيق على الحالة المصرية خلال الفترة غير المؤكدة 10/02/2015، واستخدمت نموذج Eckel، الصورة الأولى لنموذج Imhoff، والصورة الثانية لنموذج Imhoff لقياس وتقييم ممارسات تمهيد الدخل، وفق منهجية تجمع بين الطريقة الاستقرائية والطريقة الاستنباطية، وتوصلت النتائج إلى البحث في الفروق بين النماذج الثلاثة المطبقة في رؤيتهم لسلوك ممارسات تمهيد الدخل في الحالة المصرية وتأثير ذلك السلوك على القيمة السوقية، ومثلت توصياتها مزيدا من الاعتماد على نماذج مختلفة في مجال قياس وتقييم سلوك ممارسات تمهيد الدخل.

- **دراسة " أذياب حسين كومي"2023[3]**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير ممارسة تمهيد الدخل على مؤشرات الأداء المالي، وتمثلت عينتها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (2015-2021)، استخدمت الدراسة نموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل وبرنامج EViews لتحليل البيانات المالية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ومن أبرز نتائجه: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير تمهيد الدخل على (العائد على الأصول)، وكذلك وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير تمهيد الدخل على (العائد على حقوق الملكية)،وأن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير تمهيد الدخل على (لوغاريتم صافي الدخل)، ومن أهم التوصيات عدم اعتماد البيانات المالية المنشورة كأرقام صحيحة ومعترف بها

---

[1] Ahmed RoziQ, Alwan Sri Kustono, AedhyaYudisira Adi Nanggal**, Earnings Quality and Inscome Smoothing Motives Evidence from Indonesia**, Jornral of Asian Finance, Economics and Business Vol 8 No 2, 2021.

[2] طارق ابراهيم صالح سعادة، **"قياس وتقييم سلوك ممارسات تمهيد الدخل وأثره في دعم القيمة السوقية"**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، مجلد 3 العدد 2، يوليو2022.

[3] سلسبيل أذياب حسين كومي، **"تأثير تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القدس، فلسطين، 2023.

لأغراض الاستثمار أو فيما يتعلق بأرباح هذه الشركات، ويجب على الجهات الحكومية توخي الحذر وإجراء المزيد من التحليل المالي لهذه البيانات المالية.

- **دراسة "بن عزيزة"2023[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية وجود علاقة بين مؤشر سلوك تمهيد الدخل ومعدل الأرباح الموزعة، وعينتها شركة الحجر الأسود للفترة 2010-2021. واستخدمت نموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل، ومن أبرز نتائجه عدم وجود علاقة ارتباطية بين مؤشر سلوك تمهيد الدخل وقرار توزيع الأرباح لشركة الحجر الأسود، ومن أهم توصياتها خلال فترة الدراسة ضرورة إجراء دراسات مكثفة حول ممارسة سلوك تمهيد الدخل في الشركات الجزائرية، وإعادة النظر في نماذج الإفصاح عن إدارة الأرباح وسلوك تمهيد الدخل.

المطلب الثاني: دراسات سابقة في التهرب الضريبي

- **دراسة "أبو سنينه" 2008[2]**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، وتمثل عينتها الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، ومن أبرز نتائجه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، إحصائيات العوامل المؤثرة على التهرب والتهرب الضريبي من وجهة نظر الشركات الصناعية، ومن وجهة نظر مكاتب التدقيق والمحاسبة توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على التهرب والتجنب الضريبي، ومن بين توصياتها تفعيل نظام جمع المعلومات ونظام العقوبات لردع المتهربين من الضرائب، وإنشاء نظام خاص يقدم الحوافز للشركات المتوافقة مع الضرائب.

- **دراسة "بلواضح" 2014-2015[3]**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مراجعة شاملة للأسس النظرية المتعلقة بالتهرب الضريبي والآليات المتبعة لمكافحة هذه الظاهرة في الدول المتقدمة والنامية وكذلك بعض الدول العربية، وتكونت عينتها من تحليل مسار الإصلاحات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2001-2011، من خلال التطرق إلى مختلف القوانين والتشريعات الصادرة والمتعلقة بهذه الظاهرة ومختلف الهيئات المخولة للقيام بعملية الرقابة، وكان من أبرز النتائج هو أن الدولة لا تزال تفشل في مواجهة هذه الظاهرة لعدة أسباب، أهمها قلة الموارد البشرية، وضعف التعاون والتنسيق بين الإدارات والإدارات العامة، وغياب الشفافية في المعاملات التجارية، ومن أكثر التوصيات الهامة هي المعالجة

---

[1] صورية بن عزيزة، **"العلاقة بين تمهيد الدخل وقرار توزيع الأرباح دراسة حالة شركة حجار السود2010-2021"**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد11، العدد2

[2] أبو سنينه، **"العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق المحاسبي والشكل القانوني للشركة الصناعية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008.

[3] بلواضح الجيلالي، **"التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة"**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2014-2015.

السريعة والعادلة للنزاعات الضريبية وتطبيق الإدارة الضريبية الإلكترونية، والعمل على التغلب على النهج التقليدي الذي يعتمد بشكل رئيسي على استخدام آليات الرقابة الضريبية.

- **دراسة " بن عودة "2019[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة استراتيجية الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي كألية لتحقيق التنمية الاقتصادية، تمثلت عينتها في قراءة أبعاد التنمية الاقتصادية ودراسة مؤشراتها، استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، من أبرز النتائج أن التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة أمام التنمية الاقتصادية، التي يجب على صناع القرار والسياسات الأخذ بالخطط والاستراتيجيات للحد من هذه الظاهرة، من أهم التوصيات ضرورة بذل المزيد من الجهود القانونية للتصدي لهذه الظاهرة، وتحسين بيئة الأعمال والاعتماد على الشفافية وعلى قوة القانون الرادعة.

- **دراسة "أحمية" 2020[2]**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي الدولي والعوامل التي تساعد في التقليل والحد منه، وتمثلت عينتها في الدولة، ومن أبرز نتائجها أن أسباب ظهور الظاهرة مرتبط بظهور الشركات متعددة الجنسيات وأن مكافحة التهرب الضريبي تتم على مستوين المستوى الداخلي من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية، وعلى المستوى الدولي باللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف، ومن أهم التوصيات تحسين الحكومة الضريبية ،و توسيع صلاحيات إدارة الضرائب للسماح لها بالتدخل بسرعة لوقف الترتيبات الضريبية وتنشيط سياسة محاربة التهرب الضريبي الدولي، و تقوية الشفافية والتنسيق الضريبي على المستوى الوطني والدولي.

- **دراسة "الغزي"2021[3]**

هدفت هذه الدراسة إلى الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الوعي الضريبي لمواجهة التهرب الضريبي، وتكونت عينتها من عدد من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والهيئة العامة للضرائب وعدد من شركات التدقيق والرقابة المحاسبية في البيئة العراقية، وتم استخدام المنهج الإحصائي، وأبرز النتائج أن هناك تأثير مباشر للحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، ومن أهم التوصيات ضرورة تطبيق الحوكمة الضريبية في دوائر الدولة المختلفة للحد من الفساد المالي والإداري في العراق، وتعزيز الثقافة للحوكمة الضريبية، والتأكيد على ضرورة الإفصاح والشفافية في البيانات المالية والعرض السليم للإقرارات الضريبية.

---

[1] حساني بن عودة، ديبة يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، **"جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية"**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد3، العدد2،2019.

[2] فاتح أحمية، **"أسباب واليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته"**، مجلة دراسات جبائية، المجلد9، العدد2، 2020.

[3] أحمد كاظم الغزي وإلهام جعفر الشاوي، **"أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"**، مجلة دورية، المجلد15، العدد 30، 2021.

- **دراسة "أبو هلال" 2022**[1]

هدفت الدراسة إلى التعرف على التجارة الإلكترونية ومدى فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية، والتعرف على مشاكل وحلول فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي، وكانت عينتها من موظفي الضرائب في فلسطين، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ومن أبرز نتائجها وجود مشاكل تتمثل في تعقيدات النظام الحالي، وتداخل القوانين الضريبية، وضعف الجهات الرقابية على التجارة الإلكترونية فضلا عن ارتفاع نسبة الاستجابة على الفقرات التي تتناول العلاقة بين درجة المنفعة والضرر الذي يعود على المكلف من حيث التزامه بالقوانين الضريبية التي يمكن تطويرها والمتعلقة بالتهرب الضريبي والتجارة الإلكترونية، ومن أهم التوصيات ضرورة بناء نظام رقابي قوي للإدارة الضريبية ويأخذ في الاعتبار التطور الذي شهدته التجارة الإلكترونية وضرورة رفع مستوى الوعي الضريبي في المجتمع، ويجب أن تتسم القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية بغرض تعزيز الرقابة الخارجية.

- **دراسة "Menezes de Carvlho & Lucimar Antonio Cabra de Avila" 2022**[2]

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، ومثلت عينتها 90 دولة على مدى 11 عاما، واستخدمت الدراسة سلوك المتغيرات للتحكم في العبء الضريبي وحجم نفقات الدولة، وخلصت الدراسة إلى أن هناك ممارسات للحوكمة الضريبية ترتبط بانخفاض مستويات التهرب الضريبي، ومن أهم التوصيات إصدار معلومات وطنية دقيقة فيما يتعلق بجودة المنهجية المستخدمة.

- **دراسة "الجغافرة " 2023**[3]

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وأثره على الاقتصادات الوطنية، وتكونت عينتها من اقتصادات الولايات، واستخدم الناتج المحلي الإجمالي لقياس عائدات الضرائب، ومن أبرز نتائج التهرب الضريبي آثاره السلبية على الاقتصادات الوطنية، يؤدي التهرب الضريبي إلى منع التوزيع العادل للتكاليف الضريبية، وانتشار التهرب الضريبي يخلق عجزا مستمرا في موارد الدولة، ومن توصياته إجبار الدول على فرض أنواع إضافية من الضرائب أو رفع معدلات الضرائب القائمة، مما يضاعف العبء العام بين شرائح المواطنين المكلفين بالضريبة.

---

[1] مروان أبو هلال وشيرين شعبان، **"التجارة الالكترونية والتهرب الضريبي"**، مجلة العربية للإدارة، مجلد 42، العدد2، يونيو2022.

[2] Menezes de Carvlho & Lucimar Antonio Cabra de Avila,**TAK GOVERNANCE A STUDY OF ILS EFFECTS ON TAX EVASION**, Brazilian , Business Review, vol19, no4, brazil.

[3] خلف الجغافرة ومحمود إسماعيل، **"المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وأثره في الاقتصاديات الوطنية"**، المجلة الدولية متعددة اللغات للعلوم والتكنولوجيا (IMJST)، المجلد 8، العدد2، فيفري2023.

- **دراسة"Josep M. Argilés-Bosch, Antonio Somoza, Garcia-Blandon Ravend "[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير أعمال التجارة الإلكترونية في ممارسات التهرب الضريبي، استخدمت عينة من الشركات الأوروبية الأم لتجارة التجزئة الصناعية المتمثلة في22 دولة مختلفة، استخدمت المنهج الاحصائي، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط إحصائي بين ممارسات أعمال التجارة الالكترونية والتهرب الضريبي في شركات التجارة الإلكترونية هي الأكثر تجنبا للضرائب بشكل ملحوظ من الشركات التقليدية.

المطلب الثالث: دراسات سابقة لأثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل

- **دراسة "زنودة" 2019-2020[2]**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني، تمثلت عينتها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة 2002-2007، استخدمت نموذجي(BENEEISH, ALTMAN)، وتطبيق الانحدار الخطي المتعدد، من أبرز النتائج وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وكذلك وجود ممارسات دالة لعدوانية التسيير الضريبي، وأن أدوات المحاسبة الإبداعية قد تستخدم في التسيير الضريبي العدواني، من أهم التوصيات ضرورة تحديد وتجريم الممارسات المحاسبية الضارة التي لا تخدم المجتمع، وتوعية مسيري المؤسسات بأثر المخاطر الضريبية التي قد تنتج من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية.

- **دراسة "طرفاوي" 2020-2021[3]**

هدفت هذه الدراسة على أثر إدارة الربح على الربح الضريبي، وكانت عينتها المجمع الصناعي للإسمنت الجزائري (GIGA) للفترة ما بين 2010 و2016، واستخدمت نماذج الانحدار المتعددة، يمثل النموذج الأول تأثير القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية وحجم الشركة، وربحية الشركة، وديون الشركة على الربح الضريبي، ويمثل النموذج الثاني تأثير سلوك تمهيد الدخل وحجم الشركة وربحية الشركة وديون الشركة على الربح الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لإدارة الربح على الربح الضريبي في شركات الإسمنت الجزائرية، كما أن هناك أثر لإدارة الربح من خلال سلوك تمهيد الدخل على الربح الضريبي، وأن تأثير إدارة الأرباح من خلال المستحقات على الربح الضريبي هو تأثير إيجابي، ومن أهم التوصيات أن تلجأ الشركات إلى ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من

---

[1] Josep M. Argilés-Bosch, Antonio Somoza, Garcia-Blandon Ravenda, **empirical examination of the influence of ecommerce on tax avoidance in Europe.**

[2] زنودة إيمان، **"المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.2019-2020.

[3] محي الدين طرفاوي، **"أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة جباية وتدفيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020-2021.

خلال تمهيد الدخل بهدف التحكم في معدلات النمو، وضرورة تشريع قوانين ضريبية تتسم بالمرونة والتكيف مع جميع مجموعات القواعد المحاسبية في الشركات، وضرورة تفعيل أساليب حوكمة الشركات.

- **دراسة " زيد ولاء علي أحمد" 2021[1]**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف وتحليل أثر ممارسة إدارة الأرباح على التهرب الضريبي، تمثلت عينتها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تمثلت في 21 شركة خلال الفترة 2012-2018، استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، ونموذجEckel لقياس تمهيد الدخل، ومن أبرز النتائج وجود علاقة بين كل من إدارة الأرباح والتهرب الضريبي تعزي لمتغير: الإيرادات وصافي الربح، ومن أهم التوصيات اكتشاف المزيد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من قبل الشركات وتوضيح كيفية الكشف عنها ومعالجتها.

المطلب الرابع: مناقشة الدراسة مع الدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة نجد أنها ركزت على متغيرات البحث من جوانب مختلفة والتي سنوضحها على النحو التالي:

- تتفق غالبية الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث الأهمية الموضوعية، حيث أن هذه الدراسات حديثة ومتداولة في المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحاضر.
- ناقشت ظاهرة التهرب الضريبي وتمهيد الدخل كأحد القضايا الرئيسية في بيئة الأعمال المعاصرة من خلال امكانية وجودهما كسلوكيات تمارسها الإدارة، وتأثير هذه الممارسات على متغيرات محددة كأثر التهرب الضريبي على الاقتصاديات الوطنية، وأثر ممارسات تمهيد الدخل على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وغيرها من المتغيرات باستعمال نماذج وأساليب مختلفة تتناسب مع البيئة المدروسة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

جميع الدراسات ركزت على متغير واحد من متغيرات الدراسة سواء التهرب الضريبي أو ممارسات تمهيد الدخل، إذ حرصت الدراسة الحالية على تبيان أثر التهرب الضريبي على ممارسات تمهيد الدخل، وذلك بإسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 20 شركة اقتصادية جزائرية خلال الفترة الممتدة بين 2010-2022 والذي يعتبر الاختلاف الجوهري بينها وبين الدراسات السابقة، وقد تناولت تمهيد الدخل كمتغير تابع مقارنة بالدراسات السابقة واستخدمت نموذج 2008miller لقياس مدى ممارسات الشركات لتمهيد الدخل مقارنة معظم الدراسات السابقة اعتمدوا على مؤشر Eckel لقياس ممارسات تمهيد الدخل، كما تم قياس التهرب الضريبي باستخدام مؤشر

[1] ولاء علي أحمد زيد، **"مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية"**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2021.

قياس الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي(BTD)، وذلك بالاعتماد على القوائم المالية للشركات، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة (حجم المؤسسة، الرفع المالي) مما أضاف ميزة للدراسة.

خلاصة الفصل الأول

نستخلص من خلال دراسة هذا الفصل أن التهرب الضريبي ظاهرة جدلية انتشرت في جل دول العالم من حيث تأثيرها السلبي أو الإيجابي على أهداف المؤسسات الاقتصادية. إذ عرف على أنه الاستعمال الإداري للوضعية الغير منصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية، وقد وجد له ثلاث أنواع: من حيث مشروعيته وحجمه وإقليمه، وتم التعرف على المؤشرات والطرق المستخدمة لقياسه ومن أهمها مؤشر الفرق بين الدخل المحاسبي والضريبي BTD والذي حظي باهتمام العديد من الأكاديميين.

كما تطرقنا كذلك إلى تمهيد الدخل الذي يعتبر من أهم أشكال التلاعب بالأرباح، والذي يكون ضمن نطاق المحاسبة المقبولة عموما ويعرف بأنه عبارة عن تقليل التقلبات في الأرباح وجعلها تبدو أكثر استقرار على المدى الطويل، كما أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر فيه منها: حجم المؤسسة، المديونية، وربحية المؤسسة، ولقياس ممارسة تمهيد الدخل اعتمد الباحثون عدة طرق من أهمها: نموذج Eckel ونموذج Miller الذي يعتمد على دراسة العلاقة بين التغير في رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي التشغيلي.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

من خلال هذا الفصل ونظرا لأهمية الموضوع سنحاول إسقاط ما تناوله الجزء النظري الذي تم التطرق فيه لأهم المفاهيم المتعلقة بتمهيد الدخل والتهرب الضريبي، وكذلك طرق قياس كل منهما على الواقع العملي، وذلك بهدف تبيان أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل، بالأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة عليهما، عن طريق تسليط الضوء على مجموعة من مؤسسات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** الإجراءات المنهجية للدراسة
- **المبحث الثاني:** نتائج قياس متغيرات الدراسة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

من أجل التأكد من المعلومات الواردة في الجانب النظري، فإننا سنحاول اختبار أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل. ولذلك سنقوم بتعيين نموذج الدراسة مع تحديد عينة وأدوات الدراسة بالإضافة إلى قياس متغيرات نموذج الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما عينة الدراسة شملت 20 مؤسسة موزعة على قطاعات مختلفة: منها المدرجة في بورصة الجزائر والأخرى غير المدرجة، خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2022، حيث بلغ عدد المشاهدات الكلية 20 مشاهدة. وتم اختيار هذه العينة لتوفرها على كافة المتطلبات اللازمة: الميزانية، جدول حساب النتائج وجدول التدفقات النقدية، وهذا ما يمثله الجدول (1):

الجدول رقم (1): عينة الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	نوع النشاط	الفترة	طبيعة الملكية
1	EPE CYCMA SPA GUELMA	الصناعة التحويلية	2011-2020	عمومية
2	CeramDivindus EL MILIA	إنتاج مواد البناء	2013-2019	عمومية
3	Groupe Sonatrach	الطاقة	2012-2022	عمومية
4	SPA Tannerie de Jijel	الصناعة التحويلية	2011-2019	عمومية
5	SARL Les Moulins Amor Ben Amor	الصناعة الغذائية	2019/2013	خاصة
6	CIC Les Moulins Mermoura	الصناعة الغذائية	2020/2011	عمومية
7	Entreprise Portuaire de Jijel	الخدمات	2019/2012	عمومية
8	Entreprise Portuaire de Skikda	الخدمات	2022/2013	عمومية
9	Lenamarbeur Guelma	إنتاج مواد البناء	2020/2014	عمومية
10	Biopharm SPA	الصناعة الصيدلانية	2022/2014	عمومية
11	AOM-INVEST	الخدمات	2022/2017	عمومية

12	EL Aurassi	الخدمات	2022/2013	عمومية
13	NCA-Rouïba	الصناعة الغذائية	2019/2012	خاصة
14	SARL Bordjiba	انتاج مواد البناء	2022/2013	خاصة
15	Production De L'électricité	الطاقة	2022/2013	عمومية
16	Entreprise Portuaire de BEJAÏA	الخدمات	2019/2013	عمومية
17	EPE ALTRO SPA	البناء والأشغال العمومية	2021/2012	عمومية
18	Groupe ERIAD SETIF UNITE MSILA	الصناعة الغذائية	2019/2011	عمومية
19	SCS Skikda Containers services	الخدمات	2022/2015	عمومية
20	UPCF Consolide	الصناعة الغذائية	2018/2010	خاصة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: أدوات الدراسة

تم استخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي وهي: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسب المئوية، معامل التباين والانحراف، معامل التحديد والارتباط، كما قمنا باستخدام مختلف الاختبارات الإحصائية الاستدلالية الملائمة لمتغيرات الدراسة المتمثلة في: اختبار المربعات الصغرى، اختبار التوزيع الطبيعي، بالاعتماد على البرنامج الإحصائي EViews13، وبرنامج SPSS26 وكذا برنامج Excel نسخة 2016.

المطلب الثاني: نموذج الدراسة

بغرض الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، قمنا بصياغة النموذج على شكل معادلة انحدار خطي متعدد مكونة من متغير يتمثل في تمهيد الدخل، والمتغير المستقل المتمثل في التهرب الضريبي، إلى جانب المتغيرات الضابطة المتمثلة في حجم المؤسسة والرفع المالي للمؤسسة. وتمثلت معادلة النموذج في:

$$\mathbf{IS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TAXAV_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + e_{it}}$$

حيث:

IS: مستوى تمهيد الدخل.

TAXAV: مستوى التهرب الضريبي.

SIZE: حجم المؤسسة.

LEV: الرفع المالي.

α_0: ثابت.

α_1،α_2،α_3: معاملات انحدار نموذج الدراسة.

e: حد الخطأ.

المطلب الثالث: قياس متغيرات نموذج الدراسة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى قياس متغيرات الدراسة التي تم الاعتماد عليها من أجل تقدير النموذج.

الفرع الأول: قياس المتغير التابع (تمهيد الدخل)

يتم فيه تصنيف المؤسسات إلى ممهدة أو غير ممهدة للدخل وفق نموذج **Miller**، الذي يمثل نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل (الأصول المتداولة- المطلوبات المتداولة)، والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والتي نرمز لها(cfo/wcΔ)، وبمقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة يتم التوصل إلى وجود تمهيد الدخل، حيث تعد المؤسسة ممهدة للدخل عندما يكون فيها الفرق عددا يختلف عن الصفر (ممهدة بالإيجاب أو بالسلب)، أما إذا كان الفرق يساوي الصفر فإن الشركة تعد غير ممارسة لتمهيد الدخل. ويحسب وفق المعادلة الآتية:

$$\mathbf{IS= (\Delta wc / cfo)\ t - (\Delta wc / cfo)\ t-1}$$

حيث:

IS: تمهيد الدخل.

Wc: رأس مال العامل، حيث :

رأس مال العامل= الأموال الدائمة – الأصول الثابتة.

الأموال الدائمة= مجموع الخصوم – ديون قصيرة الأجل.

Δwc: التغير في رأس المال العامل.

Cfo: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

t: السنة الحالية.

t-1:السنة السابقة.

الفرع الثاني: قياس المتغير المستقل (التهرب الضريبي)

يعتبر التهرب الضريبي متغير مستقل في هذه الدراسة ويتم قياسه من خلال النموذج الآتي:

$$\mathbf{TAXD_{it} = \beta_0 + \beta_1 TACC_{it} + e_{it}}$$

حيث:

TAXD: هي الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

TACC: هي المستحقات المحاسبية الكلية.

β_0: ثابت.

β_1: معامل الانحدار.

e:حد الخطأ أو البواقي المعيارية التي تعتبر مقياسا للتهرب الضريبي، حيث تقيس المستوى الغير عادي للفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، فلكما زادت قيمة البواقي المعيارية كلما زاد مستوى التهرب الضريبي، والعكس صحيح.

الفرع الثالث: قياس المتغيرات الضابطة

-**قياس حجم المؤسسة:** نرمز له بالرمز SIZE، ويتم حسابه بمقاييس مختلفة، كإجمالي الأصول أو عدد المساهمين أو حجم المبيعات، وتم قياسه في هذه الدراسة كما يلي:

حجم المؤسسة = اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول

$$SIZE = Log(\ Assets$$

-**قياس الرفع المالي للمؤسسة:** نرمز له بالرمزLEV، ويتم حسابه بقسمة مجموع الديون على إجمالي الأصول أي:

$$\text{الرفع المالي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

$$LEV = \frac{\sum \text{Dett}es}{\sum Assets}$$

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

انطلاقا مما سبق سنقوم في هذا المبحث بتحليل المتغير التابع المتمثل في تمهيد الدخل وكذا المستقل المتمثل في التهرب الضريبي بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة وهي: حجم المؤسسة والرفع المالي من خلال الوصف الإحصائي، بالإضافة إلى التحقق من ثبات صحة الفرضيات مع عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها عن طريق استعمال البرامج الإحصائية.

المطلب الأول: نتائج قياس متغيرات الدراسة

الفرع الأول: نتائج قياس تمهيد الدخل

حسب ما تطرقنا له سابقا، وحسب نموذج ميلر قمنا بحساب مؤشر تمهيد الدخل والذي من خلاله يمكننا الحكم على أن المؤسسة ممهدة للدخل أو غير ممهدة للدخل، فإذا كانت القيمة تختلف عن 0 فالمؤسسة ممهدة للدخل ونرمز لها بالرقم الوهمي (0)، وإذا كانت مساوية لـ 0 فإنها غير ممهدة للدخل ونرمز لها بالرقم الوهمي (1). وهو ما يوضحه الجدول (2) الآتي:

الجدول (2): نتائج ممارسة مؤسسات عينة الدراسة لتمهيد الدخل

الرقم	اسم المؤسسة	مؤشر تمهيد الدخل	ممارسة تمهيد الدخل	ممهدة للدخل/ غير ممهدة للدخل
1	EPE CYCMA SPA GUELMA	0,19	0	ممهدة
2	CeramDivindus EL MILIA	0,33	0	ممهدة
3	Groupe Sonatrach	0,07	0	ممهدة
4	SPA Tannerie de Jijel	0,03	0	ممهدة
5	SARL Les Moulins Amor Ben Amor	−0,41	0	ممهدة
6	CIC Les Moulins Mermoura	0,02	0	ممهدة
7	Entreprise Portuaire de Jijel	−0,19	0	ممهدة
8	Entreprise Portuaire de Skikda	0,05	0	ممهدة
9	Lenamarbeur Guelma	0,06	0	ممهدة

10	Biopharm SPA	−0,02	0	ممهدة
11	AOM-INVEST	−0,11	0	ممهدة
12	EL Aurassi	0,14	0	ممهدة
13	NCA-Rouïba	2,21	0	ممهدة
14	SARL Bordjiba	0,35	0	ممهدة
15	Production De L'électricité	0,29	0	ممهدة
16	Entreprise Portuaire de BEJAÏA	−0,04	0	ممهدة
17	EPE ALTRO SPA	0,10	0	ممهدة
18	Groupe ERIAD SETIF UNITE MSILA	0,78	0	ممهدة
19	SCS Skikda Containers services	−0,01	0	ممهدة
20	UPCF Consolide	0,00	1	غير ممهدة

المصدر: بالاعتماد على برنامج Excel 2016.

بعد حساب مؤشر تمهيد الدخل لمؤسسات الدراسة خلال الفترة 2010−2022، تم تحديد 19 مؤسسة ممارسة للدخل من أصل 20 مؤسسة، أي ما يقدر بنسبة 95%. فمنها من كانت نسبة تمهيد الدخل سالبة كالمؤسسات (5−7−10−11−16−19) والذي يدل على وجود تذبذب على مستوى صافي التدفق النقدي التشغيلي والتغير في رأس المال العامل على مدار سنوات الدراسة، ويمكن القول أن هذه المؤسسات تسعى إلى تخفيض الدخل لتحقيق أهدافها كتخفيض التكاليف الضريبية وغيرها. ومنها من كانت النسبة موجبة بهدف جعل الدخل والربح أكثر استقرارا بدافع تحقيق غايتها كجذب المستثمرين أو تحسين صورتها في الأسواق الاقتصادية. أما المؤسسةUPCF Consolide فهي لا تمارس تمهيد الدخل وهو ما يقدر بنسبة 5%. والجدول (3) يوضح ذلك:

الجدول (3): نسب ممارسة تمهيد الدخل لمؤسسات عينة الدراسة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
المؤسسات الممارسة لتمهيد الدخل	19	%95
المؤسسات الغير ممارسة لتمهيد الدخل	1	%5
المجموع	20	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: نتائج قياس التهرب الضريبي

حسب النموذج المتطرق له سابقا لقياس التهرب الضريبي والمتمثل في:

$$\mathbf{TAXD_{it} = \beta_0 + \beta_1 TACC_{it} + e_{it}}$$

واعتمادا على البرنامج الإحصائي EViews13 توصلنا إلى النتائج التي يوضحها الجدول (4) الآتي:

الجدول (4): نتائج تقدير التهرب الضريبي

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
TACC	-8.44E-05	0.000230	-0.366670	0.7143
C	0.034866	0.000144	242.8424	0.0000
Effects Specification				
Cross-section fixed (dummy variables)				
Weighted Statistics				
R-squared	0.862130	Mean dependent var		0.233851
Adjusted R-squared	0.844183	S.D. dependent var		0.317774
S.E. of regression	0.155812	Sum squared resid		4.102881
F-statistic	48.03616	Durbin-Watson stat		1.714028
Prob(F-statistic)	0.000000			

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي EViews13.

من خلال النموذج والنتائج المتحصل عليها الممثلة في الجدول أعلاه نكون المعادلة الآتية:

$$\boldsymbol{TAXD_{it} = 0,0348 - (8,44E_5)TACC_{it} + e_{it}}$$

بتعويض:

الثابت (C)= $\beta_0 = 0,0348$

معامل الانحدار(β)= $8,44E_5$

فنلاحظ ما يلي:

– قيمة الثابت β_0 بلغت 0,0348 عند مستوى معنوية أقل من 1% أي أنه دال إحصائيا، كذلك قدرت قيمة معامل الانحدار β1 ب ($-8,44^{E-5}$) عند مستوى معنوية أكبر من 5% أي أنه غير معنوي، وهذا يدل على وجود علاقة عكسية بين المستحقات المحاسبية (TACC) والبواقي المعيارية (e).

– يتمثل التهرب الضريبي في قيمة البواقي المعيارية لهذا النموذج والذي يتضح من خلال الجدول أعلاه أنه معنوي عند 1%حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 بلغت 0,844183 وهي قيمة تفسيرية عالية لمتغيرات النموذج أي أنه فسر 84% من النموذج وأن ما قيمته 16% لم يتم تفسيره من خلال النموذج والذي يتم اعتباره حد الخطأ أي حجم التهرب الضريبي.

– أيضا بلغ معامل Durbin–Watson(1,7140) وهو قريب من 2 وهذا ما يدل على أن النموذج صالح للدراسة.

الفرع الثالث: نتائج قياس المتغيرات الضابطة

من خلال نتائج الجدول رقم (5) تبين لنا أن حجم عينة الدراسة مصنفة إلى مؤسسات كبيرة ومتوسطة، بالإضافة إلى الرفع المالي منها من يعتمد على تمويله للمؤسسة بواسطة الديون ويعني ذلك أن أصول المؤسسة ممولة بنسبة الديون الناتجة فكلما كانت نسبة الرفع المالي عالية كلما كان الاعتماد على الديون أكبر، ومنها من تعتمد على التمويل الذاتي (تمول نفسها بنفسها) وذلك عندما تكون نسبة الرفع المالي منخفضة.

الجدول (5): نتائج قياس المتغيرات الضابطة

اسم المؤسسة	حجم المؤسسة	الرفع المالي للمؤسسة
EPE CYCMA SPA GUELMA	8,803765494	0,78
CeramDivindus EL MILIA	9,523151374	0,83
Groupe Sonatrach	13,04261423	0,42
SPA Tannerie de Jijel	9,069703551	0,41
SARL Les Moulins Amor Ben Amor	10,09964854	0,82
CIC Les Moulins Mermoura	8,454959422	0,48
Entreprise Portuaire de Jijel	10,16820469	0,14
Entreprise Portuaire de Skikda	10,40734265	0,24
Lenamarbeur Guelma	9,472248224	0,40

0,40	8,649024032	**Biopharm SPA**
1,23	10,71038075	**AOM-INVEST**
0,61	8,793970297	**EL Aurassi**
0,80	10,04142796	**NCA-Rouïba**
0,25	9,903385319	**SARL Bordjiba**
3,20	7,93741889	**Production De L'électricité**
0,35	11,48822024	**Entreprise Portuaire de BEJAÏA**
0,82	9,51579132	**EPE ALTRO SPA**
0,50	10,30024765	**Groupe ERIAD SETIF UNITE MSILA**
0,25	10,15323922	**SCS Skikda Containers services**
0,37	8,940548838	**UPCF Consolide**

المصدر: بالاعتماد على برنامج Excel 16.

المطلب الثاني: الإحصاء الوصفي

نلاحظ من خلال الجدول (6) الذي يمثل نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة أن مستوى تمهيد الدخل (IS)بالنسبة للمؤسسات المدروسة كان بمتوسط حسابي قدره (0,22484151) وبانحراف معياري قدره (0,713193329)، مع وجود قيم سالبة بلغت أدناها (1,604896) وقيم موجبة بلغت أقصاها (2,045430)، مع وجود تباين بين المؤسسات فيما يخص تمهيد الدخل.

كذلك قدر مستوى التهرب الضريبي (TAXAV) بمتوسط حسابي قدره (0,00335) وانحراف معياري قدره (0,17162173) مع قيم موجبة بلغت أقصاها (1,866228) وقيم سالبة بلغت أدناها (-0,217253).

فيما يخص المتغيرات الضابطة يتبين وجود تقارب بين أحجام المؤسسات المدروسة (SIZE) بمتوسط بلغ (9,85519251) وانحراف معياري (1,193903415)، كما بلغت أعلى قيمة (13,224852) وأدنى قيمة (7,890791). أما بالنسبة للرفع المالي للمؤسسة (LEV)، يتضح أن إجمالي الديون يمثل 67% من إجمالي الأموال الخاصة في المتوسط، بانحراف معياري قدره (0,922251271) مع وجود تشتت بين المؤسسات المدروسة حيث بلغت أعلى قيمة (8,151197) وأدنى قيمة (0,008311).

الجدول (6): نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة.

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std.Deviation
IS	131	−1,604896	2,045430	0,22484151	0,713193329
TAXAV	131	−0,217253	1,866228	0,00335050	0,171621735
SIZE	131	7,890791	13,224852	9,85519251	1,193903415
LEV	131	0,008311	8,151197	0,67311305	0,922251271

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

المطلب الثالث: دراسة الارتباط

يوضح الجدول (7) مصفوفة الارتباط "بيرسون" بين متغيرات الدراسة، حيث يظهر لنا معامل ارتباط متوسط وسالب بين المتغيرين (IS،TAXAV) بقيمة (0,237−) ذو الدلالة الإحصائية بقيمة (0,013) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% مما يدل على وجود علاقة عكسية بين المتغير التابع تمهيد الدخل (IS) والمتغير المستقل التهرب الضريبي (TAXAV).

كذلك فيما يتعلق بعلاقة تمهيد الدخل وحجم المؤسسة (SIZE) فهي علاقة عكسية لكون معامل الارتباط سالب بقيمة (0,054−) وهو غير دال إحصائيا لظهور مستوى معنوية بقيمة (0,576) أكبر من5%. في حين نجد أن معامل الارتباط متوسط وموجب بين المتغيرين (IS،LEV) بقيمة (0,230) وهو دال إحصائيا بقيمة (0,016) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% وهذا يشير إلى وجود علاقة طردية بين تمهيد الدخل والرفع المالي لعينة المؤسسات محل الدراسة.

الجدول (7): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

Correlations		IS	TAXAV	SIZE	LEV
IS	Pearson Correlation	1	−0,237*	−0,054	0,230*
	Sig. (2−tailed)		0,013	0,576	0,016
TAXAV	Pearson Correlation		1	−0,069	−0,028
	Sig. (2−tailed)			0,437	0.747
SIZE	Pearson Correlation			1	0,110
	Sig. (2−tailed)				0,212
LEV	Pearson Correlation				1
	Sig. (2−tailed)				

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS26.

المطلب الرابع: نتائج تقدير نموذج الدراسة

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار القدرة التفسيرية والمعنوية الكلية والجزئية للنموذج مع دراسة البواقي المعيارية الناتجة عن تقدير النموذج، وذلك وفقا لمعادلة النموذج التي تطرقنا لها سابقا:

$$IS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TAXAV_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + e_{it}$$

الفرع الأول: القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة

يوضح الجدول أسفله معامل الارتباط Rومعامل التحديدR^2 ومعامل التحديد المعدل Adjusted Rsquareحيث نلاحظ أن هناك ارتباط متوسط قدره 0,441، في حين بلغ معامل التحديد R^2 حوالي 0,316 أي أن المتغيرات المستقلة (LEV, TAXAV, SIZE) تفسر حوالي 31,6% من المتغيرات الحاصلة في المتغير التابع (IS) وهي قدرة تفسيرية ضعيفة نسبيا مما يعني أن (68%) تعبر عن عوامل أخرى تدخل في تفسير الظاهرة محل الدراسة كالخطأ العشوائي، كذلك قدر معامل Durbin–Watsonحوالي (2,116) وهو قريب من 2 والذي يدل على الاستقلال الذاتي للبواقي المعيارية.

الجدول (8): القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin–Watson
1	0.441[a]	0.316	0.291	0.6800129	2.116

a. Predictors: (Constant), LEV, TAXAV, SIZE

b. Dependent Variable : IS

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

الفرع الثاني: المعنوية الكلية والجزئية لنموذج الدراسة

1-المعنوية الكلية للنموذج

يمثل الجدول تحليل التباين الذي يقيس المعنوية الكلية للنموذج، حيث يتبين لدينا أن قيمة F تساوي 4,599 وهي دالة إحصائية عند مستوى 1%، وهذا لأن القيمة الاحتمالية المشار إليها ب Sig تساوي 0,005 وهي أقل من 1%، وبالتالي فان نموذج الانحدار معنوي أي أن هناك معامل واحد على الأقل من معاملات الانحدار تختلف عن الصفر.

الجدول (9): المعنوية الكلية لنموذج الدراسة

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.380	3	2.127	4.599	0.005[b]
	Residual	48.554	128	0.462		
	Total	54.934	131			

a. Dependent Variable : IS

b. Predictors: (Constant), LEV, TAXAV, SIZE

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

2-المعنوية الجزئية للنموذج

من خلال الجدول يتبين أن قيمة ثابت الانحدار α_0 يساوي (0,713)، أما قيمة معامل الانحدار $\alpha 1$ المتعلق بالتهرب الضريبي يساوي (0,918-) وهو دال إحصائيا لأن القيمة الاحتمالية للدلالة Sigالمقابلة لـ t الخاصة به تساوي 0,011 وهي متقاربة مع 1%، أما قيمة معامل الانحدار $\alpha 2$ المتعلق بحجم المؤسسة بلغت (0,060-) وهو ليس دال إحصائيا لأن القيمة الاحتمالية الخاصة به تساوي (0,274) وهي أكبر من (0,01)، كذلك قيمة معامل الانحدار $\alpha 3$ المتعلق بالرفع المالي للمؤسسة يساوي (0,167) هو دال إحصائيا لأن القيمة الاحتمالية للدلالة Sig المقابلة ل t الخاصة به تساوي (0.013) وهي متقاربة مع 1%.

كما نجد أيضا أن قيمة VIF التي تمثل معامل تضخم التباين والتي بلغت حوالي 1 وهي أقل من 5%، وبالتالي فلا يوجد ازدواجية خطية بين المتغيرات المستقلة، أي أن كل من (TAXAV، SIZE، LEV) يساهمون في التنبؤ بتمهيد الدخل.

الجدول (10): المعنوية الجزئية لنموذج الدراسة

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	0.713	0.544		1.310	0.193		
	TAXAV	-0.918	0.354	-0.239	-2.594	0.011	0.991	1.009

SIZE	-0.060	0.055	-0.102	-1.099	0.274	0.980	1.020
LEV	0.167	0.066	0.234	2.533	0.013	0.987	1.013

a. Dependent Variable : IS

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

الفرع الثالث: دراسة البواقي المعيارية الناتجة عن تقدير النموذج

1-اختبار الطبيعية للبواقي المعيارية

من خلال الجدول (11) الذي يمثل اختبار الطبيعية للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير نموذج الدراسة يتضح أن مستوى المعنوية في كلا من الاختبارين أكبر من 5%، ومن هنا يمكننا القول بأن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي، وهو ما يدعم ويفسر النتيجة التي توصلنا إليها من خلال الرسم البياني الموضح في الشكل (2).

الجدول (11): اختبار الطبيعية للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير نموذج الدراسة

Tests of Normality

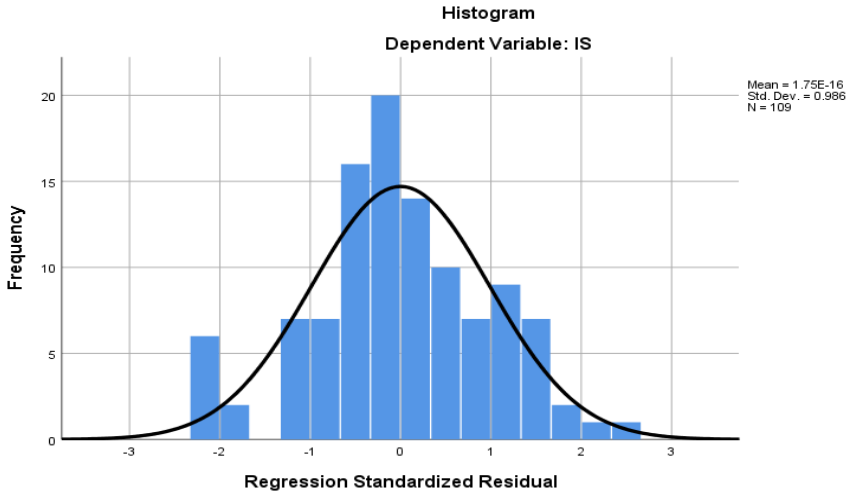
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
Standardized Residual	0.067	131	0.200*	0.982	131	0.135

*. This is a lower bound of the true significance.

a. LillieforsSignificance Correction

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS26 .

الشكل (2): توزيع البواقي المعيارية لنموذج الدراسة

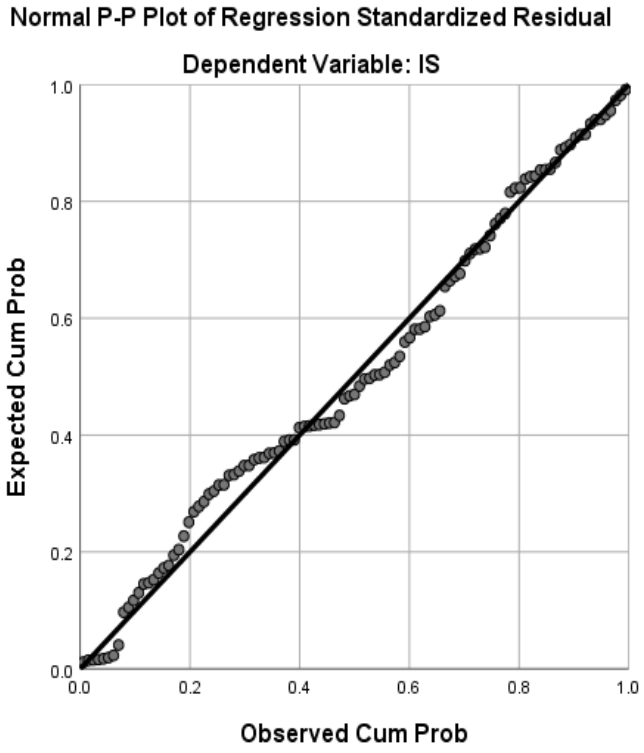


المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

2-العلاقة بين الاحتمال التجميعي المشاهد والاحتمال التجميعي المتوقع للبواقي المعيارية

يمثل الشكل (3) العلاقة بين الاحتمال التجميعي المتوقع للبواقي المعيارية بدلالة الاحتمال التجميعي المشاهد حيث نلاحظ أن النقط تقع بشكل عشوائي ومتقارب جدا من خط الانحدار (الواصل بين الركن الأيمن العلوي والركن الأيسر السفلي) ومنه يمكن القول بأن البواقي تتوزع توزيعا طبيعيا.

الشكل (3): العلاقة بين الاحتمال التجميعي المشاهد والاحتمال التجميعي المتوقع للبواقي المعيارية



المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

3-اختبار التجانس للبواقي المعيارية الناتج

يمكن القول من خلال الجدول أعلاه الذي يمثل نتائج اختبار التجانس للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير النموذج أن مستوى المعنوية أكبر من 5% حيث بلغ في كلا الاختبارين (0,337، 0,328) على التوالي، وهذا يعني أننا نقبل الفرضية الصفرية وهي قبول أن البواقي المعيارية متجانسة.

الجدول (12): اختبار التجانس للبواقي المعيارية الناتجة عن تقدير نموذج الدراسة

Breusch-Pagan and Koenker test statistics and sig-values

	LM	Sig.
BP	3.375	0.337
Koenker	3.443	0.328

Null hypothesis: heteroskedasticity not present (homoskedasticity).

If sig-value less than 0.05, reject the null hypothesis.

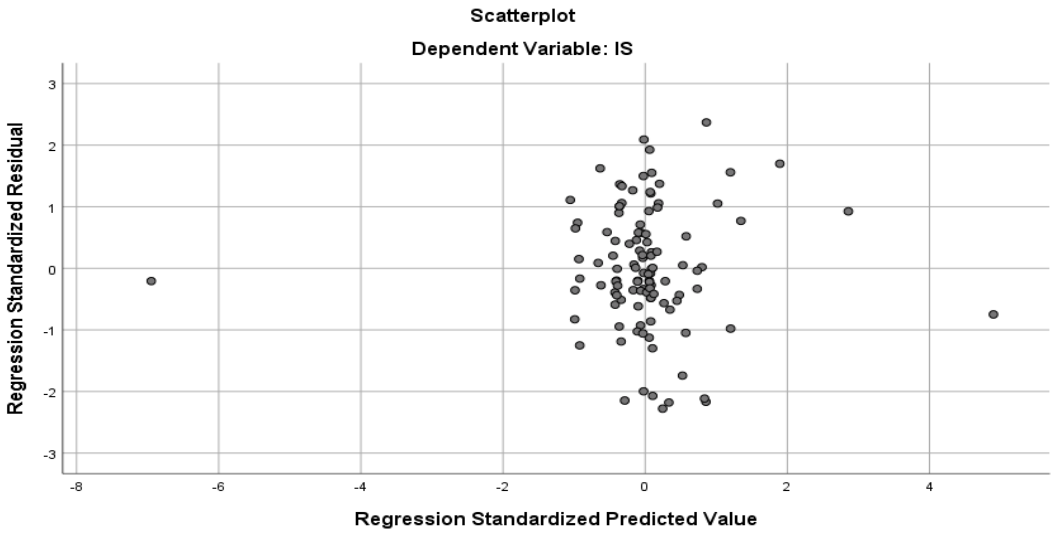
Note: Breusch-Pagan test is a large sample test and assumes the residuals to be normally distributed.

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

4-انتشار البواقي المعيارية مع القيم المتوقعة

من خلال الشكل (4) نلاحظ أن انتشار وتوزيع البواقي يأخذ شكلا عشوائيا على جانبي الخط الذي يمثل الصفر (الخط الفاصل بين البواقي السالبة والموجبة) حيث لا يمكننا تحديد شكل معين، وهو ما يعني أن هناك تجانس وثبات في تباين البواقي المعيارية (الأخطاء).

الشكل (4): انتشار البواقي المعيارية مع القيم المتوقعة



المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS26.

5-اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها:

- **الفرضية الأولى: "تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتمهيد الدخل".**

للتأكد من اختبار الفرضية الأولى، قمنا بقياس تمهيد الدخل لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وقد تم الاعتماد على نموذج ميلر، حيث وجدنا ان ما نسبته 95% من المؤسسات ممارسة لتمهيد الدخل. وذلك يرجع للعديد من الأسباب التي تختلف باختلاف الأهداف المسطرة للمؤسسة كالمزايا التي تتحصل عليها من عقود مكافآت الإدارة وغيرها بالإضافة إلى استغلال تخفيض الضرائب، ومنه نقبل الفرضية كون أن اغلب المؤسسات ممارسة لتمهيد لدخل.

- **الفرضية الثانية: "توجد ممارسات للتهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".**

للتأكد من اختبار الفرضية الثانية، قمنا بقياس التهرب الضريبي لعينة المؤسسات، وتعتبر البواقي المعيارية (حد الخطأ) مقياسا للتهرب الضريبي، حيث تقيس المستوى الغير عادي للفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، فلكما زادت قيمة البواقي المعيارية كلما زاد مستوى التهرب الضريبي. حيث تبين وجود علاقة عكسية بين المستحقات المحاسبية وحجم التهرب، كما وجدنا أن ما نسبته 16% تمثل حجم التهرب الضريبي في المؤسسات، ومنه نخلص أن الفرضية محققة.

- **الفرضية الثالثة: "يتأثر التهرب الضريبي وتمهيد الدخل بحجم المؤسسة".**

حسب ما تطرقنا له سابقا، ومن أجل التأكد من صحة الفرضية قمنا بدراسة الارتباط بين كل من هذه المتغيرات عند مستوى دلالة إحصائية 5% حيث وجدنا أنه هناك ارتباط سالب بين حجم المؤسسة والتهرب الضريبي، بينما هناك علاقة عكسية بين حجم المؤسسة وتمهيد الدخل لكون معامل الانحدار المتعلق بحجم المؤسسة سالب. وبالتالي نجد أن الفرضية الثالثة محققة.

- **الفرضية الرابعة: "يتأثر التهرب الضريبي وتمهيد الدخل بالرفع المالي للمؤسسة".**

من أجل التحقق من صحة الفرضية، وحسب ما تطرقنا له في الجانب التطبيقي تبين أنه هناك علاقة ارتباط موجب بين الرفع المالي وتمهيد الدخل وهذا يدل على وجود علاقة طردية بينهما، بينما هناك علاقة عكسية بين التهرب الضريبي والرفع المالي لكون معامل الارتباط سالب، ومنه الفرضية محققة.

- **الفرضية الخامسة: "هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل".**

من خلال ما سبق تبين لنا وجود ارتباط متوسط وسالب بين تمهيد الدخل والتهرب الضريبي، مما يعني وجود علاقة عكسية بينهما، وهو دال احصائيا بقيمة (0,013) عند مستوى معنوي 5%، وبالتالي هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل، ومنه الفرضية محققة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بإسقاط الجانب النظري على عينة مكونة من 20 مؤسسة اقتصادية من خلال تقدير نموذج قياسي لدراسة أثر التهرب الضريبي على ممارسات تمهيد الدخل وذلك للكشف عن العلاقة بين متغيرات الدراسة. فاستخدمنا في هذه الدراسة نموذج ميلر لقياس تمهيد الدخل والذي يعتمد في حسابه على استخدام التغير في رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي التشغيلي، واعتمدنا مؤشر الفرق بين الربح المحاسبي والضريبي من أجل قياس التهرب الضريبي للمؤسسات.

تم التوصل إلى أن 19 مؤسسة من أصل 20 للعينة المدروسة ممارسة لتمهيد الدخل، كما وجدنا أيضا أن المؤسسات مارست التهرب الضريبي وذلك راجع إلى العديد من الأسباب التي تخدم مصالحها وأهدافها المسطرة، كما توصلنا إلى وجود أثر للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل وذلك من خلال ما تطرقنا له سابقا.

الخاتمة

الخاتمة

يعتبر موضوع أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل مهم في المؤسسات الاقتصادية، حيث يعد تمهيد الدخل شكلا من أخطر أشكال التلاعب المحاسبي لصعوبة كشفه والحد منه، فممارسة الإدارة لتمهيد الدخل يعود لإعطاء صورة حسنة عن وضعيتها المالية دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، حيث ركزت الإدارة على الدخل لكونه من أهم عناصر القوائم المالية والذي يعبر عن مدى كفاءتها في تسيير مواردها المتاحة، وذلك من خلال نقل جزء من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المنخفض من أجل تحقيق ما تسعى إليه ومن بين ذلك: الحوافز والمزايا المقدمة للمديرين وتخفيض المخاطر وأيضا طمأنة وزيادة المستثمرين، كذاك نجد من بين أهدافها الحصول على المزايا الجبائية وذلك بالتحكم في الأرباح وبالتالي التحكم في الضرائب فيمكنها التهرب ضريبيا باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية فهو يعتبر جريمة بالمعنى القانوني من جهة ومن جهة أخرى ينحصر في دائرة السلوكيات القانونية التي تتم لغرض اقتصادي ويتمثل في سعي المؤسسة للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبية المستحقة عليه.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تبيان أثر التهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل من خلال دراسة حالة لمجموعة من مؤسسات البيئة الجزائرية خلال الفترة (2010-2022)، تم التركيز في الدراسة النظرية على ماهية تمهيد الدخل من خلال عدة تعاريف وطرق قياسه في المؤسسات الاقتصادية من خلال النماذج الإحصائية، وماهي العوامل التي تؤثر فيه كحجم المؤسسة والمديونية.

كذاك تم التطرق إلى ماهية التهرب الضريبي من خلال عدة تعاريف لمختلف الباحثين في هذا المجال، وتم التوصل إلى وجود تهرب مشروع غير معاقب عليه قانونا وغير مشروع يعاقب عليه القانون وكذلك طرق قياسه والأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

وفي الجانب التطبيقي ركزت الدراسة على قياس سلوك تمهيد الدخل والتهرب الضريبي باستخدام نموذج ميلر ومؤشر الفرق بين الدخل المحاسبي والضريبي على التوالي، كما تم تقدير نموذج لقياس الأثر بينهما.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى العديد من النتائج يمكن تقسيمها كما يلي:

النتائج النظرية:

- يعتبر تمهيد الدخل مجموعة من الإجراءات التي تمارسها الإدارة للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات وذلك باستغلال الثغرات المتاحة في القوانين والمعايير المحاسبية.
- تتصف المعلومات المكونة للقوائم المالية بالمصداقية والتي تتأثر عند استخدام الإدارة لبعض الممارسات كممارسة تمهيد الدخل.
- يعد التهرب الضريبي ظاهرة شاعت في كل أنحاء العالم تقريبا، حيث يقوم من خلال المكلف بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة مستعينا في ذلك وسائل مختلفة.

- تسعى معظم المؤسسات إلى التهرب الضريبي من دفع الضريبة بطريقة مشروعة من أجل تفادي المخالفات والعقوبات القانونية.

النتائج التطبيقية:

- أظهرت نتائج الدراسة أن معظم المؤسسات الخاضعة للدراسة ممارسة لتمهيد الدخل حيث بلغت نسبة ممارسة المؤسسات لتمهيد الدخل 95%.
- قدرة نموذجMiller2008 على كشف ممارسات تمهيد الدخل وهذا ما تؤكده النسبة العالية التي كشفها النموذج.
- تبين من خلال قياس التهرب الضريبي والذي يمثله حد الخطأ أن معظم المؤسسات المدروسة مارست التهرب.
- وجود أثر لكل من حجم المؤسسة ورفعها المالي على تمهيد الدخل والتهرب الضريبي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتهرب الضريبي في ممارسة تمهيد الدخل عند مستوى معنوي 5% في المؤسسات الاقتصادية المدروسة.
- توصلنا إلى أن هناك علاقة عكسية بين المتغير التابع تمهيد الدخل والمتغير المستقل التهرب الضريبي وذلك عند دراسة الارتباط بينهما.

التوصيات:

بناءا على ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات والمتمثلة فيما يلي:

- ضرورة التوسع في دراسة أسباب ودوافع المؤسسات لتوجهها نحو ممارسات تمهيد الدخل والتهرب الضريبي وكيفية الحد منها.
- الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والوطنية يضمن تسجيل الإيرادات والنفقات بشكل صحيح وشفاف.
- القيام بتوعية المستثمرين بممارسات تمهيد الدخل وأثارها على مصداقية القوائم المالية.
- ضرورة تقديم كل المعلومات المحاسبية اللازمة عند الإفصاح عن البيانات المالية.
- إجراء مؤتمرات ودورات تكوينية حول الممارسات المحاسبية لمدراء المؤسسات والسلطات الضريبية من أجل ضمان تحقيق أهداف المؤسسة وخزينة الدولة في نفس الوقت.
- ضرورة لجوء المؤسسة إلى المؤشرات الحديثة لاتخاذ القرار وضمان المصداقية لقوائمها المالية كاستخدام تكنولوجيا المعلومات.
- ضرورة تقييم نماذج وطرق قياس كل من هذه الممارسات المحاسبية والعمل على إيجاد وتقديم الأفضل وذلك عن طريق فتح المجال نحو دراسات أخرى مع توسيع وزيادة حجم العينة لضمان نتائج أدق.
- تدقيق الحسابات المالية بواسطة جهات خارجية يمكن أن يوفر طبقة إضافية من الشفافية والمصداقية.

الخاتمة

آفاق الدراسة:

تطرقنا في هذه الدراسة إلى معرفة أثر التهرب الضريبي في ممارسات تمهيد الدخل في مؤسسات البيئة الجزائرية الاقتصادية لكونه موضوع شائع ومهم في وقتنا الحالي، ونأمل من الدراسات المقبلة أن تتوسع في هذا الموضوع ودراسته بعمق على أن تكون عينة الدراسة أكبر وفي قطاعات متنوعة، واستخدام نماذج وطرق مغايرة بهدف تطوير المعرفة.

ومن أجل ذلك يمكننا أن نقترح بعض المواضيع التي من الممكن أن تتناولها الدراسات اللاحقة:

- أثر ممارسة تمهيد الدخل والتهرب الضريبي على مصداقية وجودة القوام المالية.
- تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من التلاعبات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية الاقتصادية.
- أثر التهرب الضريبي على العدالة الاجتماعية وتمهيد الدخل.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1) لججاوي طلال محمد علي، هيثم علي محمد العنبكي، ""**المحاسبة والتحاسب الضريبي**""، دار الكتب موزعون – ناشرون، الطبعة الثانية، العراق، 2014.

ب-الأطروحات والرسائل:

1. أطروحات دكتوراه:

1) بلواضح الجيلالي، **"التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة"**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.

2) رمضان علي محمود، **"أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

3) زرقواد وسام، **"دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2021-2022.

4) زنودة إيمان، **"المحاسبة الإبداعية واشكالية التسيير الضريبي"** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020.

5) طرفاوي محي الدين، **"أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، أطروحة دكتوراه في محاسبة جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2020-2021.

2.رسائل ماجستير:

1) أبو سنينة طارق حمدي حمدان، **"العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق المحاسبي والشكل القانوني للشركة الصناعية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008.

2) أذياب سلسبيل حسين كومي، **"تأثير تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القدس، فلسطين، 2023.

3) دهام ميسون، حماد الشمري، **"أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ماي 2016.

4) سبأ محمود عبد الله عبد الله، **"أثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على الإيرادات العامة للدولة"، رسالة** ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

5) شخاترة محمد زياد، **"مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة اليرموك، الأردن، 2012.

6) العتيبي ابتسام خالد شباب، **"تمهيد الدخل والعوائد غير العادية للأسهم في الشركات المساهمة السعودية"**، رسالة رسالة ماجستير، جامعة كليات الشرق العربي، السعودية، 2016.

7) علي أحمد زيد ولاء، **"مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية"**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2021.

8) قلاب ذبيح لياس، **"مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام لبواقي"**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

9) كرار سليم عبد الزهرة حميدي، **"العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل"**، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، 2011.

ج- المجلات:

1) أبو هلال مروان، شيرين شعبان، **"التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب فلسطين"**، المجلة العربية للإدارة، المجلد 42، العدد 2، يونيو 2022.

2) بن طبولة أشواق، بلال كيموش،**" العوامل المؤثرة في ممارسة تمهيد الدخل"**، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 7، العدد 1، افريل 2023.

3) بن عزيزة صورية، **"العلاقة بين تمهيد الدخل وقرار توزيع الأرباح دراسة حالة شركة حجار السود 2010-2011"**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد11، العدد2، 2023.

4) بن عودة حساني، ديبة يمينة،عبد الرحمان عبد القادر، **"جهود الجزائ في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية"**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد3، العدد2، 2019.

5) بوزيد سفيان، **"التهرب الضريبي...مفهوم وقياس"**، مجلة المالية والأسواق.

6) بومنقار جيهاد، بن علي سمية، نصيب رجم، **"تحليل ممارسة إدارة الأرباح وفق نموذج Miller"**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد19، العدد33، 2023.

7) الجعافرة خلف، محمود إسماعيل، **"المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وأثره في الاقتصادات الوطنية"**، المجلة الدولية متعددة اللغات للعلوم والتكنولوجيا (IMJST)، المجلد 8، العدد2، فيفري2023.

8) حتحوت مريم، سعيدة بورديمة، **"أثر سياسة تمهيد الدخل على القيمة الاقتصادية المضافة لمجموعة من المؤسسات الجزائرية"**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 6، العدد1، 2022.

قائمة المراجع

9) خوري عبير فايز، محمد زياد شخاترة، **"مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني"**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد4، 2014.

10) سعادة طارق ابراهيم صالح، **"قياس وتقييم سلوك ممارسات تمهيد الدخل وأثره في دعم القيمة السوقية"**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد3، العدد2، الجزء الثاني، يونيو 2022.

11) عبد الغني بوشرى، شعيب بونوة، **"دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 12، العدد1،1-4-2013.

12) الغزي أحمد كاظم، الهام جعفر الشاوي، **"أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"**، مجلة دورية، المجلد 15، العدد 30، 2021/2/23.

13) الفيتوري منصور حامد، **"مجلة البحوث القانونية"**، مجلة نصف سنوية محكمة، العدد الأول، 3 أكتوبر 2015.

14) القاموسي ضياء عبد الحسين، أية عبد الكريم ابراهيم، **"تأثير تمهيد الدخل في القيمة الاقتصادية المضافة"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115.

15) قزال إسماعيل، صونيا زحاف، أحلام قزال، **"قياس اتجاه ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة الجزائرية"**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد4-5، 2019.

16) قزال إسماعيل، فارس بن يدير، أحلام قزال، **"دراسة حول العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات تمهيد الدخل في شركات المساهمة الجزائرية"**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الأول، مارس 2019.

17) الكناني سوزان جلال عبد الشافي، **"التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي"**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 78، ديسمبر 2021.

18) لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسين، **"أثر سياسة ممارسة تمهيد الدخل على جودة الارباح المحاسبية"**، مجلة قه لانزانست العلمية، المجلد 4، العدد4، العراق، 2019.

19) مرتكوش عمار، نغم مكية، **"تقييم نموذج Eckel المستخدم في كشف ممارسات تمهيد الدخل"**، مجلة جامعة شرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد38، العدد6، سوريا، 2016.

20) المسعودي حيدر علي، رحاب صالح مغامس، **"تطبيق قانونBenfordلكشف ممارسات تمهيد الدخل عند القياس بالقيمة العادلة"**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد 65.

21) نيربي حلا عدنان، رزان حسين شهيد، **"أثر تمهيد الدخل في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 5 العدد 13، حزيران2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ahmed RoziQ, Alwan Sri Kustono, AedhyaYudisira Adi Nanggal, Earnings Quality and Inscome Smoothing Motives Evidence from Indonesia, Jornral of Asian Finance, Economics and Business Vol 8 No 2, 2021.
2. Bank Income Smoothing, Institutions and Corruption. Research in International Business and Finance. Volume 49, October,2019.
3. "J.Almeida , A.Neto ,E.Moneque ,R.Bastianello,Effects of income smoothing practices on the conservatism of public companies listed on the BM&FBOVESPA,USP,Sao Paulo, V23, N58,,Brazil, Apr 2012.
4. Josep M. Argilés-Bosch, Antonio Somoza, Garcia-Blandon Ravenda, empirical examination of the influence of ecommerce on tax avoidance in Europe.
5. Menezes de Carvlho & Lucimar Antonio Cabra de Avila,TAK GOVERNANCE A STUDY OF ILS EFFECTS ON TAX EVASION, Brazilian , Business Review, vol19, no4, brazil.